



**COMILLAS**  
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**EL IMPACTO DEL IIVTNU (ANTIGUA PLUSVALÍA  
MUNICIPAL) EN LA TRANSMISIÓN DE PROPIEDADES:  
ANÁLISIS PRÁCTICO DE SUS IMPLICACIONES  
LEGALES Y CONSTITUCIONALES.**

Autor: Paula Albiñana Cajigas

5º E-3 A

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Junio 2024



## **RESUMEN**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), también conocido como "plusvalía municipal", es fundamental en la financiación de las administraciones locales en España y en el sistema fiscal español, especialmente en el ámbito municipal. En un contexto donde la fluctuación del mercado inmobiliario impacta significativamente en la economía local y en los ciudadanos, el IIVTNU se ha situado en el centro de debates y reformas legales intensas, buscando mantener un equilibrio entre la eficiencia recaudatoria y la equidad.

En este trabajo se estudia la evolución y las implicaciones legales del Impuesto a través del análisis de la legislación y las sentencias más relevantes del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo. Además, se reflexiona sobre cómo las decisiones judiciales han reformado la aplicación del Impuesto, alineándolo con los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. También se centra en el análisis jurídico-tributario de la Sentencia del Tribunal Supremo 364/2024 de 4 de marzo 2024, que aborda la responsabilidad patrimonial del Estado y destaca la protección de los derechos de los contribuyentes, estableciendo un precedente para compensaciones futuras en casos similares.

### **Palabras clave**

IIVTNU, plusvalía municipal, responsabilidad patrimonial del Estado, principio de capacidad económica, no confiscatoriedad.

## **ABSTRACT**

The Tax on the Increase in the Value of Urban Land (IIVTNU), also known as "Municipal Capital Gain", is fundamental in the financing of local administrations in Spain and in the Spanish tax system, especially at the municipal level. In a context where the fluctuation of the real estate market has a significant impact on the local economy and citizens, the IIVTNU has been at the centre of intense debates and legal reforms, seeking to maintain a balance between collection efficiency and equity.

This investigation addresses the evolution and legal implications of the tax through an analysis of the legislation and the most relevant rulings of the Constitutional Court and the Supreme Court. It also reflects on how judicial decisions have reformed the application of the tax, bringing it into line with the constitutional principles of economic capacity and non-confiscation. It also focuses on the legal-tax analysis of Supreme Court Ruling 364/2024 of 4 March 2024, which approaches the State's financial liability and highlights the protection of taxpayers' rights, establishing a precedent for future compensation in similar cases.

**Keywords**

Municipal capital gains tax, State's financial liability, principle of economic capacity, principle of non-confiscation.

## ÍNDICE

<b>I. METODOLOGÍA.....</b>	<b>8</b>
<b>II. BREVE ESTUDIO JURÍDICO DEL IIVTNU .....</b>	<b>9</b>
<b>2.1 Naturaleza y hecho imponible .....</b>	<b>9</b>
<b>2.2 Supuestos de no sujeción.....</b>	<b>9</b>
<b>2.3 Exenciones .....</b>	<b>10</b>
<b>2.4 Elementos personales .....</b>	<b>11</b>
<b>2.5 Base imponible .....</b>	<b>12</b>
<b>2.6 Tipo de gravamen y cuota.....</b>	<b>14</b>
<b>2.7 Devengo.....</b>	<b>14</b>
<b>2.8 Gestión .....</b>	<b>15</b>
<b>III. EVOLUCIÓN HISTÓRICA: JURISPRUDENCIA Y NORMATIVA RELEVANTE .....</b>	<b>16</b>
<b>3.1 Evolución legislativa .....</b>	<b>17</b>
<b>3.2 Pronunciamientos jurisprudenciales relevantes .....</b>	<b>18</b>
3.2.1 Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 ..	18
3.2.2 Sentencia Tribunal Supremo 1163/2018, de 9 de julio de 2018.....	20
3.2.3 Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre de 2019	
21	
3.2.4 Sentencia Tribunal Supremo 508/2020, de 19 de mayo de 2020 .....	23
3.2.5 Sentencia del Tribunal Supremo 4182/2020, de 9 de diciembre de 2020 ..	23
3.2.6 Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021	
24	
3.2.7 El Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre de 2021 .....	26
3.2.8 Sentencia Tribunal Supremo 185/2024, de 2 febrero de 2024 .....	26
3.2.9 Sentencia Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero de 2024 .....	28
<b>IV. SENTENCIA TRIBUNAL SUPREMO 364/2024 DE 4 MARZO 2024.....</b>	<b>29</b>
<b>4.1 Antecedentes.....</b>	<b>29</b>
<b>4.2 Sinopsis del fallo.....</b>	<b>30</b>

<b>4.3</b>	<b>Análisis jurídico-tributario de la Sentencia .....</b>	<b>31</b>
4.3.1	Introducción.....	31
4.3.2	Cuestión técnica objeto de debate inicial .....	31
4.3.3	Cuestión técnica de debate sobrevenida .....	35
4.3.4	Responsabilidad patrimonial del Estado.....	35
4.3.5	Solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado ...	37
4.3.6	Comentarios finales de la Sentencia TS 364/2024 .....	39
<b>V.</b>	<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>41</b>
<b>VI.</b>	<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>43</b>

## **LISTADO DE SIGLAS Y ABREVIATURAS**

<b>Art.</b>	Artículo
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CE</b>	Constitución Española
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria
<b>LOTC</b>	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
<b>LHL</b>	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
<b>TRLRHL</b>	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>STC</b>	Sentencia del Tribunal Constitucional
<b>STS</b>	Sentencia del Tribunal Supremo
<b>IBI</b>	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
<b>FJ</b>	Fundamento Jurídico

## I. METODOLOGÍA

En este Trabajo de Fin de Grado sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), se ha seguido una metodología de investigación jurídica centrada principalmente en las implicaciones legales y constitucionales que este impuesto tiene en la transmisión de propiedades. El estudio combina un análisis descriptivo y crítico, utilizando como fuentes principales la legislación, la jurisprudencia y la doctrina.

La investigación empieza con una revisión detallada de la normativa que regula el IIVTNU, desde su origen hasta las reformas más recientes. Este examen legislativo permite contextualizar el estudio y comprender las bases legales sobre las que se asienta el impuesto actualmente. Paralelamente, se ha analizado la jurisprudencia relacionada, con especial atención a las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, incluyendo un análisis detallado de la Sentencia del Tribunal Supremo 364/2024 de 4 de marzo de 2024<sup>1</sup>. Esta sentencia es particularmente relevante, ya que aborda directamente la aplicación del impuesto en un contexto donde no se manifiesta incremento de valor, proporcionando un escenario práctico sobre las implicaciones legales y constitucionales de la aplicación del impuesto.

La metodología también incluye una valoración crítica de cómo la legislación y las decisiones judiciales afectan a la aplicación práctica del impuesto y su conformidad con los principios constitucionales, como la capacidad económica y la no confiscatoriedad. Este enfoque permite, no solo describir los cambios legislativos y las decisiones judiciales, sino también evaluar su impacto en los contribuyentes y en la gestión del impuesto. Además, se han consultado diversas fuentes secundarias, incluyendo artículos y monografías especializadas, para enriquecer la discusión y ofrecer una visión más amplia de las problemáticas actuales del IIVTNU.

Al integrar todos estos elementos, el trabajo clarifica la situación actual del IIVTNU y resalta las áreas susceptibles de mejora en su regulación y práctica judicial, ofreciendo

---

<sup>1</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 364/2024, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 4 de marzo de 2024 (Rec. 188/2023).

una base sólida para futuras investigaciones o reformas legislativas en esta área del derecho tributario.

## **II. BREVE ESTUDIO JURÍDICO DEL IIVTNU**

### **2.1 Naturaleza y hecho imponible**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como el impuesto de plusvalía de municipal, es un tributo directo, de naturaleza local, que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos que tengan la consideración de urbanos que se pone de manifiesto con ocasión (i) de la transmisión de la propiedad por cualquier título, o (ii) de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce sobre dichos terrenos<sup>2</sup>.

El impuesto es de carácter real y de devengo instantáneo, estando regulado en los arts. 104 a 110 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LHL)<sup>3</sup>, si bien su gestión corresponde a las Administraciones locales quienes, a través de las correspondientes ordenanzas municipales, establecen el sistema de pago y aprueban determinadas bonificaciones.

### **2.2 Supuestos de no sujeción**

Entre otros supuestos de no sujeción, la normativa reguladora<sup>4</sup> dispone expresamente que no se entenderá producido el hecho imponible en la transmisión de terrenos, y así no se devengará este Impuesto cuando se constate la inexistencia de incremento de valor, calculado como la diferencia entre los valores de los terrenos a las fechas de transmisión y adquisición.

A estos efectos, se tomará como valor de transmisión o de adquisición el mayor de los siguientes valores (sin computar los gastos ni tributos de las operaciones): el que figure

---

<sup>2</sup> Art. 104.1 de la LHL.

<sup>3</sup> Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE 9 de marzo de 2004).

<sup>4</sup> Art. 104.5 de la LHL.

en el documento de la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Esta nueva disposición (introducida por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, con efectos desde el 10 de noviembre de 2021)<sup>5</sup>, que refleja el criterio jurisprudencial que resulta de diversas Sentencias<sup>6</sup>, supone una modificación muy significativa de la normativa anterior que consideraba devengado el Impuesto de manera objetiva (por ejemplo, por la simple transmisión de un terreno) con independencia de la existencia o no de una efectiva revalorización del mismo, ya que la base imponible se calculaba de forma automática por referencia al valor catastral del terreno en el momento de la venta.

La aplicación práctica de este supuesto de no sujeción puede resultar difícil para terrenos que fueron adquiridos con carácter previo a esta modificación normativa, puesto que, tradicionalmente no se especificaba el valor individual de los terrenos, sino que se establecía un valor unitario del inmueble, comprensivo del precio del suelo y del vuelo, puesto que estos valores individuales no eran relevantes a los efectos de liquidar este Impuesto.

El precepto anteriormente mencionado establece también que, en los casos en que haya suelo y construcción en el terreno objeto de transmisión, se tomará como valor del suelo el que resulte de aplicar la proporción que represente, en la fecha de devengo, el valor catastral del suelo respecto del valor catastral total. Dicha proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como al de adquisición. Ha de resaltarse que se toma como referencia el valor catastral a la fecha del devengo, esto es, cuando el terreno se transmita, aplicándose también dicha proporción al valor del terreno en la fecha de adquisición, ignorándose así el valor catastral que tuviese a la fecha de adquisición.

### **2.3 Exenciones**

---

<sup>5</sup> Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOE 10 de noviembre de 2021).

<sup>6</sup> Sentencias del Tribunal Constitucional nº 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, nº 126/2019, de fecha 31 de octubre de 2019 y nº 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021.

Para los actos que están sujetos al Impuesto el art. 105 de la LHL dispone una serie de exenciones subjetivas (tales como Estado, Comunidades Autónomas, etc.) y otras objetivas (tales como, la dación en pago de la vivienda habitual por deudor hipotecario persona física, derechos de servidumbre, entre otras).

## **2.4 Elementos personales**

En cuanto a los elementos personales del tributo, debemos distinguir entre:

(i) el sujeto pasivo contribuyente, que será, dependiendo de la naturaleza de la operación que devenga el mismo, el siguiente:

- En el caso de transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de un derecho real de goce sobre el terreno a título lucrativo, el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real sobre el terreno. Tal es el caso de los herederos en un supuesto de adquisición mortis causa.
- En el caso de operaciones a título oneroso, el transmitente del terreno o la persona que constituya o transmita el derecho real sobre el mismo. Esto es, el vendedor de un inmueble en caso de compraventa de un inmueble.

(ii) el sujeto pasivo sustituto del contribuyente: en los supuestos en los que el sujeto pasivo sea una persona física no residente a efectos fiscales en España, el sujeto pasivo sustituto es la persona que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real sobre el mismo. Como mecanismo adicional de garantía para la recaudación del Impuesto, si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación tributaria, la Administración podría dirigirse contra el sujeto pasivo sustituto por razones de eficiencia, dada la condición de no residente del transmitente obligado al pago.

Por último, merece hacer una mención especial a la colaboración de los notarios públicos en España para la exacción de este impuesto por cuanto se les obliga a remitir al Ayuntamiento correspondiente con carácter trimestral una relación de todos los documentos (tanto públicos como privados) por ellos intervenidos que supongan la

realización del hecho imponible, indicando la referencia catastral de los terrenos objeto de dichas transacciones<sup>7</sup>.

Dicha colaboración se cierra con la función atribuida a los Registradores de la Propiedad de forma que denegarán el acceso al Registro de la Propiedad de cualquier documento que conlleve la realización del hecho imponible sobre un terreno de naturaleza urbana sin que previamente se haya notificado/liquidado este impuesto. Así, conforme al artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria<sup>8</sup>: "*... El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo*".

## 2.5 Base imponible

La base imponible viene determinada por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en su devengo y experimentado a lo largo del período de tenencia del mismo, con un máximo de veinte años.

Tras las modificaciones legislativas de años recientes, existen dos reglas para la cuantificación del valor del terreno en el devengo, como son:

(i) regla general, que aplica por defecto: el incremento de valor del terreno a efectos de este Impuesto estará referido al valor catastral que el terreno tenga a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (**IBI**) en el momento del devengo. Este valor catastral debe ser ponderado por un coeficiente<sup>9</sup> (que varía desde un 0,15 hasta un 0,40) que tenga en cuenta el número de años a lo largo de los cuales se haya generado el incremento de valor.

---

<sup>7</sup> Art. 110.7 LHL.

<sup>8</sup> Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria (BOE 27 de febrero de 1946).

<sup>9</sup> El art. 107.4 de la LHL fija los coeficientes máximos que no podrán excederse por lo que los Ayuntamientos correspondientes puedan aprobar, si bien pueden ser actualizados anualmente.

A estos efectos aplican las siguientes reglas:

- se computan los años completos de tenencia sin tener en cuenta fracciones de año;
- en caso de ser inferior a un año, el coeficiente anual se prorratea teniendo en cuenta el número de meses completos;
- en cualquier caso, aplican los coeficientes que hayan aprobado los ayuntamientos sin exceder de los límites previstos en la LHL. A título de ejemplo, conforme a la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en Madrid capital (la **Ordenanza Fiscal de Madrid**)<sup>10</sup>, los coeficientes varían desde el 0,14 hasta el 0,45.
- cuando la anterior transmisión quedó no sujeta a gravamen, se tomará como fecha de adquisición a efectos de calcular el número de años durante los que se genera el incremento de valor en una posterior transmisión, aquella en se devengó anteriormente el Impuesto.

(ii) regla especial: a instancia del sujeto pasivo, cuando el incremento de valor efectivo sea inferior al fijado conforme a la regla general anteriormente descrita, se tomará el incremento de valor efectivamente producido.

A estos efectos, deberá seguirse el procedimiento fijado en el art. 104.5 de la LHL para la cuantificación del incremento de valor efectivo que fue descrito anteriormente en el apartado de “*Supuestos de no sujeción*”.

Conforme a lo anterior, en la actualidad el sujeto pasivo tendrá la opción de tributar por el incremento de valor que efectivamente haya obtenido y no necesariamente por el anterior y único sistema que cuantificaba el incremento teórico u objetivo mediante la aplicación directa de los valores catastrales sin tener en cuenta las circunstancias

---

<sup>10</sup> Ordenanza 8/2022, de 31 de mayo de 2022, por la que se modifica la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOCM 9 de junio de 2022).

específicas de la transacción. Así, a través de ese mecanismo optativo para el sujeto pasivo, se cumplen con los principios constitucionales que motivaron la reforma de este Impuesto.

## **2.6 Tipo de gravamen y cuota**

Los Ayuntamientos son los competentes para fijar, a través de las Ordenanzas Municipales, el tipo de gravamen aplicable (bien único o un tipo de gravamen para cada uno de los períodos de generación), si bien no puede exceder del 30%<sup>11</sup>. Así, por ejemplo, la Ordenanza Fiscal de Madrid fija un tipo de gravamen del 29%.

La cuota íntegra resultante de aplicar el correspondiente tipo de gravamen a la base imponible puede reducirse aplicando las bonificaciones que las ordenanzas municipales puedan en su caso disponer, dando lugar a la cuota líquida del Impuesto.

Dichas bonificaciones no pueden exceder el 95% de la cuota íntegra conforme a lo dispuesto en el art. 108.4 y 5 de la LHL.

A título ejemplo, la Ordenanza Fiscal de Madrid contempla una bonificación de entre el 40% y el 95% (dependiendo del valor catastral) en la transmisión por causa de muerte de la vivienda habitual del causante y de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste.

## **2.7 Devengo**

Conforme al art. 109.1 de la LHL, el Impuesto se devengará:

- en la fecha de transmisión, cuando se transmita la propiedad del terreno (ya sea a título oneroso o gratuito) inter vivos o por causa de muerte;
- en la fecha en que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre un terreno.

---

<sup>11</sup> Art. 108.1 de la LHL.

Dicha fecha será la que determine el nacimiento de la obligación de pago, en su caso, del Impuesto, así como la normativa aplicable a dicha transacción.

Como reglas especiales, conviene citar:

- en caso que la operación quedase sin efecto por mutuo acuerdo de las partes (por ejemplo, por resolución del contrato de compraventa), se seguirá considerando que la transmisión inicial supuso un hecho imponible gravable sin derecho a la devolución del Impuesto que hubiese sido abonado. Asimismo, en caso de “devolución” del terreno al transmitente inicial por resolución de la compraventa, dicha transmisión supondrá un nuevo hecho imponible;
- procederá sin embargo la devolución del Impuesto que hubiese sido abonado cuando se declare o reconozca, judicial o administrativamente, por resolución firme la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato que supuso la transmisión del terreno o la constitución transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio. No obstante, si la resolución o rescisión se debiese a un incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, no procederá la devolución del Impuesto;
- si la operación queda sujeta a algún tipo de condición, siendo suspensiva, no se liquidará el Impuesto hasta que se cumpla la condición suspensiva; por el contrario, si la condición fuese resolutoria, ese exigirá el Impuesto si bien con derecho a la devolución si dicha condición se cumpliera posteriormente.

## **2.8 Gestión**

Ésta corresponde a los Ayuntamientos, si bien los sujetos pasivos tienen la obligación de comunicar al Ayuntamiento correspondiente la realización del hecho imponible, acompañando la documentación soporte, en un plazo de treinta días hábiles (para los actos inter vivos) o de seis meses (para los actos por causa de muerte).

Los Ayuntamientos tienen la capacidad para regular el sistema de pago, bien a través liquidación emitida por la propia Administración local o mediante autoliquidación que debe ser presentada por el propio contribuyente.

Adicionalmente a la obligación de comunicación impuesta a los sujetos pasivos, deberán también realizar dicha comunicación las siguientes personas:

- el donante o la persona que constituya o transmita el correspondiente derecho real en el caso de transmisión y la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio a título lucrativo, en ambos casos, inter vivos;
- el adquirente o la persona en cuyo favor se constituya o transmita el derecho real correspondiente, en el caso de transmisión y la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio a título oneroso.

### **III. EVOLUCIÓN HISTÓRICA: JURISPRUDENCIA Y NORMATIVA RELEVANTE**

El IIVTNU no ha experimentado a lo largo de los últimos años sustanciales modificaciones hasta que el Tribunal Constitucional (mediante Sentencia nº 59/2017, de 11 de mayo<sup>12</sup>) declarase inconstitucionales determinados preceptos de la LHL, en concreto los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, respecto de aquellas transmisiones en las que no se hubiese puesto de manifiesto un incremento de valor del terreno urbano objeto de transmisión.

La STC 59/2017 y posteriormente la sentencia 182/2021<sup>13</sup>, han supuesto un antes y un después en la figura del Impuesto, que ha sufrido modificaciones muy significativas y ha provocado que los contribuyentes reclamen la devolución del Impuesto que consideraron

---

<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

<sup>13</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre de 2021.

indebidamente abonado y, en su caso, reclamando la indemnización correspondiente por responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Debe resaltarse, como luego se comentará, que los efectos favorables de las sentencias del Tribunal Constitucional estaban inicialmente limitados a aquellos contribuyentes que, a la fecha de dictarse la misma, sus obligaciones tributarias no hubiesen sido decididas definitivamente mediante sentencia firme con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.

No obstante lo anterior, pronunciamientos jurisprudenciales posteriores han ido ampliando poco a poco el abanico de contribuyentes que puedan beneficiarse de los efectos de dichas sentencias del Tribunal Constitucional.

### **3.1 Evolución legislativa**

En esta sección se expone un resumen de las principales normas que regularon en España un tributo similar al IIVTNU hasta su actual configuración.

Con la autorización de la ley de 2 de marzo de 1917<sup>14</sup>, en marzo de 1919 se publicaba un Real Decreto en el que se regulaba, con carácter provisional, por primera vez en España el Impuesto sobre Incrementos del Valor de los Terrenos<sup>15</sup>. Tenía por objetivo aliviar el problema de la vivienda agudizada por las consecuencias de la guerra europea; y a este propósito, la exposición de motivos señalaba que como “ *la restricción circunstancial de las construcciones ha provocado una elevación de alquileres que tiende a generalizarse en los principales centros urbanos, cuya elevación beneficiaba directamente a una clase de propietarios en daño del resto de los contribuyentes municipales, es, pues, evidente la conveniencia de traer a contribuir especialmente los incrementos patrimoniales del valor de los terrenos urbanos*”.

El Estatuto Municipal de 1924 (aprobado por el Real Decreto Ley de 8 de marzo de 1924)<sup>16</sup> fue el primer cuerpo legal que sistematizó todo lo concerniente a las Haciendas

---

<sup>14</sup> Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917

<sup>15</sup> Real Decreto de 13 de marzo de 1919

<sup>16</sup> Real decreto-ley de 8 de marzo de 1924 que aprueba el Estatuto municipal.

Locales, y supuso una gran labor de ordenación y modernización de las Haciendas Locales.

La Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945<sup>17</sup> reguló (en su Base 22) el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, dictándose, como desarrollo de la misma, el Decreto de 25 de enero de 1946 que venía a ser una refundición de las normas del Estatuto de 1924.

En 1975 se aprobó la Ley 41/75 de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de régimen local<sup>18</sup>, que en su Base 27 regulaba el "Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos". En esta Ley que se abandona la denominación de "arbitrio" para pasar a denominarse "Impuesto".

Posteriormente, este tributo se reguló en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de Haciendas Locales hasta el actual Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>19</sup> (la LHL)

### **3.2 Pronunciamientos jurisprudenciales relevantes**

En este apartado se relacionan, cronológicamente, los pronunciamientos jurisprudenciales más importantes, tanto del Tribunal Constitucional, como del Tribunal Supremo que han motivado la modificación normativa del Impuesto, así como su modulación para adaptarse a los principios constitucionalmente reconocidos, como el de capacidad económica.

#### *3.2.1 Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017*

---

<sup>17</sup> Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 (BOE 18 de julio de 1945).

<sup>18</sup> Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local (BOE 21 de noviembre de 1975).

<sup>19</sup> Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (BOE 30 de diciembre de 1988).

La Sentencia de 11 de mayo de 2017 del Tribunal Constitucional (**STC 59/2017**<sup>20</sup>) declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LHL. Dichos preceptos se refieren al sistema de cálculo de la base imponible del Impuesto y a las facultades del Ayuntamiento para la comprobación del mismo, en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, con lo que se atenta contra el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución.

Según el Juzgado que promovió la cuestión de inconstitucionalidad, el artículo 107 acoge una regla para la determinación de los incrementos de valor que tiene un carácter imperativo, que solo admite como resultado la existencia de cuotas positivas, sin que exista ningún precepto que prevea la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías municipales.

Según dicho órgano judicial, la entidad recurrente en el proceso adquirió unos terrenos en un momento de alza en los precios en el mercado inmobiliario, ajustándose las ponencias de valores en el municipio a tales precios, para luego, en una situación de bajada sustancial y sostenida de los precios, transmitirlos en ejecución hipotecaria. Sin embargo, el precepto cuestionado no contempla el supuesto de una minusvaloración en la venta de inmuebles, determinando siempre un incremento de valor por el que tributar, lo que parece contravenir la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica como requisito de partida de toda prestación tributaria.

A pesar de declarar la inconstitucionalidad de los citados preceptos en los supuestos de inexistencia de incrementos de valor, el Tribunal Constitucional parece validar el método de cuantificación objetivo del Impuesto que estaba vigente para aquellas transmisiones de inmuebles en las que se hubiera producido un incremento de valor del terreno, sea cual sea el importe del mismo. Por tanto, esta sentencia no llega a invalidar aquellos supuestos en los que, como consecuencia de la determinación de la base imponible de forma objetiva, el impuesto pueda llegar a consumir totalmente el beneficio obtenido o haya supuesto un gravamen desproporcionado a la plusvalía real.

---

<sup>20</sup> Debe señalarse que las conclusiones de la STC 59/2017 son en términos muy similares a los fallos de las Sentencias nº 26/2017 y nº 37/2017, de 16 de febrero y 1 de marzo de 2017, relativas a la normativa reguladora de este Impuesto en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava.

### 3.2.2 Sentencia Tribunal Supremo 1163/2018, de 9 de julio de 2018

La sentencia<sup>21</sup> interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, considerando, de una parte, que los artículos 107.1 y 107.2 a) de la LHL a tenor de la interpretación que debe darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, "*adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial*".

*“En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”.*

De esta forma, el Tribunal Supremo desestimó el recurso de casación interpuesto contra una Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, al entender que éste interpretó de manera correcta el ordenamiento jurídico, pues concluyó que la STC 59/2017 permite no rectificar las autoliquidaciones del IIVTNU y, por tanto, no cabe la devolución de los ingresos efectuados por dicho concepto, en aquellos casos en los que no se acredita por el obligado tributario la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, supuestos en los que los artículos 107.1 y 107.2 a) de la LHL resultan constitucionales y, por consiguiente, los ingresos, debidos.

De otra parte, considera que la nulidad total del artículo 110.4 (en tanto que "*no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene*") es lo que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial.

---

<sup>21</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1163/2018 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 9 de julio de 2018, (Rec. 6226/2017).

Así, entiende el Tribunal Supremo que, para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU, "*podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla*" (como es, por ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas); y una vez acreditado que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos de la LHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.

### 3.2.3 Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre de 2019

El Tribunal Constitucional declara en esta sentencia<sup>22</sup> la inconstitucionalidad del artículo 107.4 de la LHL en los supuestos en que la cuota tributaria del Impuesto supera el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente con la transmisión del inmueble.

El supuesto de hecho sometido a la cuestión de inconstitucionalidad por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 32 de Madrid es el caso de una vivienda que fue adquirida en 2003 por un importe de 66.111,33 euros y fue transmitida en 2017 por un importe de 70.355,00 euros, por lo que la ganancia patrimonial bruta ascendía a 4.343,67 euros. No obstante, una vez deducidos los gastos y tributos soportados tanto en el momento de adquisición, como en el de transmisión, la ganancia patrimonial neta ascendía a 3.473,90 euros, siendo la cuota tributaria del Impuesto de 3.560,02 euros.

El Tribunal Constitucional determina que "*es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLRHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLRHL, la cuota tributaria derivada superó el cien por cien de la riqueza efectivamente generada; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga "excesiva" o "exagerada"*.

---

<sup>22</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre de 2019.

En cuanto al alcance de la decisión del Tribunal Constitucional, este realiza una declaración de inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente, en los siguientes términos:

*“En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLRHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLRHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.”*

En cuanto al alcance del fallo, en esta ocasión, el Tribunal Constitucional aclara, en aplicación del principio de seguridad jurídica, que únicamente tendrá efectos prospectivos de modo que sólo *“han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de la publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme”*.

Por último, mencionar que el Tribunal dirige un mensaje contundente al legislador estatal al recordarle que han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, por la que se declaró la inconstitucionalidad parcial de determinados preceptos de la LHL, y al mismo tiempo resaltar sus competencias legislativas para acomodar la normativa a las exigencias constitucionales, concluyendo lo siguiente: *“Sólo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el BOE núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del*

*ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5)”.*

#### 3.2.4 Sentencia Tribunal Supremo 508/2020, de 19 de mayo de 2020

El Alto Tribunal viene a confirmar en esta sentencia<sup>23</sup> los criterios mantenidos en pronunciamientos anteriores, al entender que:

- corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, a cuyo efecto podrá valerse de cualesquiera medios de prueba admitidos en Derecho, que podrán ser las escrituras de adquisición y transmisión, una prueba pericial al respecto u otros medios idóneos para acreditar tal extremo;
- aportada dicha prueba, pesará sobre la Administración la carga de acreditar, en contra de aquellos datos, que se ha producido, en efecto, el incremento de valor, para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía.;
- en ningún caso, por tanto, será suficiente la mera afirmación del sujeto pasivo - sin soporte en elemento probatorio alguno- de la inexistencia del incremento para considerar que dicho contribuyente cumple con la carga probatoria que le incumbe.

#### 3.2.5 Sentencia del Tribunal Supremo 4182/2020, de 9 de diciembre de 2020

En esta sentencia<sup>24</sup> el Tribunal Supremo anula una liquidación del Impuesto por considerar confiscatoria una cuota del tributo que absorbe completamente la riqueza gravable, esto es, que coincide en su integridad con la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión del bien inmueble urbano.

---

<sup>23</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 508/2020 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 19 de mayo de 2020 (Rec. 3315/2017).

<sup>24</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4182/2020 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 9 de diciembre de 2020 (Rec. 6386/2017).

La resolución aplica la sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019 que había señalado que el precepto correspondiente de la LHL era inconstitucional (por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 de la Constitución), en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar por el Impuesto es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

En el caso analizado ahora por la Sala, ante un incremento de valor probado de 17.473,71 euros (diferencia entre el precio de adquisición y el de enajenación), el Ayuntamiento giró al contribuyente una plusvalía de 76.847,76 euros (resultado de aplicar estrictamente el precepto previsto en la LHL que atiende al valor catastral en el momento de la transmisión y a ciertos coeficientes en atención al período de tiempo en el que el inmueble estuvo en poder del transmitente).

Y aunque una aplicación literal de la citada sentencia del Tribunal Constitucional hubiera llevado a ajustar la cuota al incremento real (y reducirla a la suma de 17.473,71, coincidente con la cantidad en la que dicho incremento consistió), señala el Tribunal Supremo que *“una situación como la descrita resulta contraria también a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad que prevé el artículo 31.1 de la Constitución”*, de manera que *“un resultado de esa naturaleza ha de reputarse, asimismo, escasamente respetuoso con las exigencias de la justicia tributaria a la que se refiere el propio precepto constitucional”*.

No siendo el Tribunal Supremo el órgano que debe fijar de manera general qué porcentaje de incremento de valor puede coincidir con, o aproximarse, a la cuota tributaria para que no existiera dicho exceso o desproporción del caso analizado, y al comprobar que el legislador llevaba más de dos años sin acomodar la normativa del Impuesto a las exigencias constitucionales, la sentencia declara la nulidad –por confiscatoria– de una liquidación tributaria que establece una cuota impositiva que coincide con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorbe la totalidad de la riqueza gravable.

### 3.2.6 Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021

Se planteó la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad respecto del principio de capacidad económica del art. 31 de la Constitución, en un caso donde una entidad mercantil adquirió en 2004 una finca por un precio en escritura pública de 781.315,74 euros, transmitiéndose a otra sociedad como aportación a su capital por 900.000 euros en escritura pública. El Ayuntamiento liquidó el tributo por un importe de 70.006,19 euros calculando la base imponible mediante la aplicación al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión el porcentaje establecido por el Ayuntamiento según el art. 107.4 de la LHL (a razón de los nueve años completos que poseyó el bien) el tipo de gravamen fijado en la ordenanza municipal del ayuntamiento.

Ante tal liquidación el órgano judicial entendió que el método de cálculo que se empleó para el cálculo de la base imponible podía dar lugar a cuotas tributarias que generen una carga fiscal “excesiva” o “exagerada” para el contribuyente, aunque la cuota tributaria no fuese superior a la plusvalía obtenida pero sí supusiese una parte significativa de esta.

En consecuencia, se llega a dudar de la constitucionalidad de los artículos citados, en la medida en que la tributación podría atentar al principio de capacidad económica e incurrir en la prohibición de confiscatoriedad que opera como límite del gravamen.

El Tribunal Constitucional, en definitiva, sostiene en esta sentencia que el principio por el que se debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, opera respecto de todos los impuestos y se lesiona si quienes tienen una menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad superior.

Así, la Sentencia 182/2021 señala que los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2. a) y 107.4 de la LHL son inconstitucionales y nulos al establecer un método objetivo de determinación de la base imponible del impuesto siempre y así renunciando el legislador a gravar según la capacidad económica (real).

Considera, asimismo, que el entonces vigente sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, al resultar ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, se sitúa al margen de la capacidad económica

gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnerando así el principio de capacidad económica como criterio de imposición.

### *3.2.7 El Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre de 2021*

Como consecuencia de esta sentencia y tras la declaración de nulidad de dichos preceptos, se produjo un vacío normativo que obligó al legislador a aprobar el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En esta nueva norma se añade un apartado 5 al art. 104 de la LHL en el que se mejora la determinación de la base imponible del tributo para que refleje en todo momento la realidad del mercado inmobiliario y garantice que los contribuyentes que no obtengan efectivamente una ganancia por la transmisión de un terreno estén exonerados de tributar por este Impuesto.

Añade también, en este caso, que será el interesado (es decir, el sujeto pasivo) el que deberá acreditar la inexistencia de incremento de valor aportando los títulos que documenten la transmisión y la adquisición.

Para comprobar que no ha existido dicho incremento de valor, se tomará como valor de transmisión o de adquisición el mayor de entre el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración Tributaria, de acuerdo con la nueva facultad que se otorga a los Ayuntamientos.

### *3.2.8 Sentencia Tribunal Supremo 185/2024, de 2 febrero de 2024*

El Tribunal Supremo resuelve en esta sentencia<sup>25</sup> un recurso contencioso-administrativo a través del cual se solicitaba una indemnización por responsabilidad patrimonial del

---

<sup>25</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 185/2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 2 febrero de 2024 (Rec. 43/2023).

Estado legislador, en relación con la declaración de inconstitucionalidad por la sentencia la STC 182/2021.

En este caso, la recurrente abonó en los años 2015 y 2016 diversas autoliquidaciones del IIVTNU al Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat, pero las cuestionó tanto en sede administrativa, como judicial, por considerar que el tributo aplicado era inconstitucional al contravenir el principio de capacidad económica. Sin embargo, tanto la Administración en un primer momento, como posteriormente el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y la Sala del Tribunal Superior de Justicia que conocieron del asunto, llegaron a la conclusión de que la minusvalía no había sido acreditada, ganando firmeza sus resoluciones.

Tras la declaración de inconstitucionalidad realizada por la STC 182/2021, la recurrente interpone el presente recurso solicitando una indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

El Tribunal considera que, habiéndose dejado la puerta abierta a las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para la determinación sobre la existencia o inexistencia de un incremento de valor del terreno (como así se hizo a través del Real Decreto-ley 26/2021), no puede concluirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante labor, no pueda probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por la Administración - la existencia o inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición.

Respecto a la reclamación sobre la responsabilidad patrimonial, el Supremo concluye que la expulsión del ordenamiento jurídico de determinados preceptos de la LHL por la STC 182/2021 no conduce necesariamente a calificar de antijurídico el pago de determinadas cantidades en concepto del IIVTNU o que esas cantidades constituyan un daño efectivo desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial.

En consecuencia, para el Supremo requiere acreditar, a través de los medios de prueba establecidos en el ordenamiento tributario, que el hecho imponible no se ha producido o que se ha producido en cuantía distinta a la establecida por la Administración con su método de estimación objetiva, o que las reglas de cálculo aplicadas eran incorrectas.

En el caso objeto de este recurso, se estima que la recurrente no ha logrado probar en sus recursos ninguno de estas circunstancias. Por todo ello, el Tribunal Supremo concluye que, si bien de una declaración de inconstitucionalidad puede extraerse la presunción de la antijuridicidad de los daños derivados de los actos de aplicación de la norma declarada inconstitucional, ésta no es una presunción absoluta y puede ser desvirtuada por las circunstancias que concurren en el caso concreto. En síntesis, no es posible invocar el automatismo de un derecho de indemnización por el simple hecho de haberse abonado el tributo.

### 3.2.9 Sentencia Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero de 2024

El supuesto analizado por el Tribunal Supremo en esta sentencia<sup>26</sup> versa sobre una solicitud de inicio del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho (en virtud del artículo 217 de la Ley General Tributaria), que se interpone contra una liquidación firme dictada por el Ayuntamiento de Valencia, en el que se solicitaba la devolución de ingresos indebidos por el IIVTNU al no existir un incremento de valor del suelo a resultas de la transmisión y, por tanto, entender nula de pleno derecho la liquidación recibida.

El Tribunal Supremo modifica en esta sentencia el criterio jurisprudencial hasta ahora mantenido y establece como doctrina que las liquidaciones del IIVTNU firmes y derivadas de transmisiones de inmuebles en las que no haya existido incremento del valor de los terrenos, pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217.1 (g) de la Ley General Tributaria. El alto Tribunal valora que la aplicación de la ley inconstitucional ha impuesto una carga tributaria allí donde no ha existido aumento de valor ni riqueza que pudiera ser sometida a tributación, produciéndose una vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad garantizados en el art. 31.1 de la Constitución.

De tal modo, el Tribunal Supremo concluye que *“los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos*

---

<sup>26</sup> Sentencia del Tribunal Supremo núm. 339/2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 28 de febrero de 2024 (Rec. 199/2023).

*161.1º a) en relación con el 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1. g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT’.*

La sentencia no se pronuncia sobre los límites temporales del procedimiento de revisión, aunque afirma que *“como es característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión”*.

#### **IV. SENTENCIA TRIBUNAL SUPREMO 364/2024 DE 4 MARZO 2024**

##### **4.1 Antecedentes**

Con ocasión de la venta el 3 de octubre de 2013 de una vivienda y garaje, la Diputación de Málaga liquidó el IIVTNU por importe de 5.451,40 euros y 205,96 euros, respectivamente, si bien la operación generó efectivamente una pérdida patrimonial conjunta para la contribuyente de 39.176,14 euros.

La liquidación se realizó mediante la aplicación del método objetivo regulado en el art. 107 de la normativa entonces vigente, por el que siempre resultaba una plusvalía gravable, con independencia del resultado real de la operación, puesto que ésta se calculaba aplicando al valor catastral del terreno los coeficientes específicos para el período de tenencia del mismo.

La contribuyente impugnó dichas liquidaciones obteniendo sentencia judicial firme del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga que ratificó las liquidaciones y las sanciones impuestas. Solicitó al Consejo de Ministros indemnización por

responsabilidad patrimonial del Estado legislador que fue denegada mediante resolución de 20 de diciembre de 2022.

Publicada el 25 de noviembre de 2021 la Sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 (a) y 107.4 de la entonces vigente LHL, la contribuyente interpuso el 14 de febrero de 2023 recurso contencioso-administrativo contra la citada resolución del Consejo de Ministros por el que se solicitaba el reconocimiento del derecho a percibir una indemnización compensatoria del daño sufrido por un importe de 10.536,11 euros (comprensiva de las cuotas e intereses por el Impuesto, sanciones, gastos de procurador, gastos notariales y gastos de apoderamiento), por concurrir los requisitos para percibir una indemnización a través de la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado por el daño antijurídico sufrido debido a la aplicación de una norma declarada inconstitucional.

#### **4.2 Sinopsis del fallo**

La Sentencia 364/2024 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2024, recurso 199/2023 (la **STS 364/2024**):

- por un lado, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Acuerdo del Consejo de Ministros que denegaba la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador;
- por otro lado, declara la responsabilidad patrimonial del Estado por inconstitucionalidad de la norma tributaria relativa a la liquidación del IIVTNU girada en un supuesto de inexistencia de plusvalía efectiva en una transmisión de unos inmuebles, y
- reconoce al contribuyente el derecho a percibir una indemnización equivalente al importe del tributo abonado y las sanciones impuestas (ya que derivan de un supuesto incumplimiento de un gravamen inconstitucional) pero excluyendo honorarios de procurador y otras cuantías no especificadas.

### **4.3 Análisis jurídico-tributario de la Sentencia**

#### *4.3.1 Introducción*

Resulta muy interesante la STS 364/2024 porque viene a recoger los criterios de los últimos pronunciamientos jurisprudenciales en cuestiones técnicas relativas a la evolución reciente del IIVTNU tan relevantes como son:

- el alcance temporal de los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional declarando inconstitucionales determinados preceptos de nuestro ordenamiento jurídico;
- el nuevo régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU;
- el nuevo supuesto de no sujeción en el IIVTNU cuando no se produzca una efectiva revalorización del terreno entre la fecha de adquisición y la de transmisión;
- la utilización de la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador para obtener el resarcimiento al contribuyente en supuestos de tributación donde no existía una manifestación de riqueza gravable.

#### *4.3.2 Cuestión técnica objeto de debate inicial*

El objeto inicial de debate fueron las liquidaciones tributarias giradas en 2013 por el Impuesto, las cuales fueron impugnadas sobre la base que habían sido calculadas conforme al sistema objetivo de determinación de la base imponible previsto en la normativa entonces vigente, del que siempre resultaba la existencia de una revalorización del terreno y así un hecho imponible gravable, con independencia de las circunstancias reales de la operación y, en particular, de un efectivo incremento de valor de los mismos.

Sus impugnaciones fueron, finalmente, desestimadas por sentencia firme 68/2021 de 12 de febrero de 2021 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga, por lo que las liquidaciones tributarias emitidas por la Diputación de Málaga devinieron firmes.

Resulta interesante mencionar que, en las impugnaciones de las liquidaciones por el IIVTNU, la contribuyente aportó como prueba que soportara la efectiva pérdida (que no ganancia) en la transmisión de los inmuebles las correspondientes escrituras públicas de adquisición y transmisión de los inmuebles, en las que se podía apreciar una pérdida o decremento patrimonial en cuanto al valor de mercado de los terrenos. Sin embargo, el Juzgado calificó dichas escrituras como prueba indiciaria concluyendo que el Impuesto era exigible porque, conforme a un informe aportado por la Administración, el terreno transmitido había experimentado un incremento de valor de acuerdo con el cálculo objetivo, aunque la transmisión hubiese generado una pérdida.

Es decir, la contribuyente trató de aplicar el método de estimación directa (o lo que ha quedado recogido como regla especial en el art. 104.5 de la LHL tras su modificación a finales de 2021) para cuantificar la base imponible del Impuesto en la transmisión ocurrida en 2013, frente a la estimación objetiva seguida por la Administración en aplicación de la normativa entonces vigente.

Al cuestionar dichas liquidaciones, la contribuyente alegó que el tributo aplicado era inconstitucional por contravenir el principio de capacidad económica, haciendo referencia en sus recursos administrativos y judiciales a la STC 59/2017 que había declarado inconstitucionales y nulos los arts. 107.1 y 110.4 de la LHL, pero únicamente en la medida en que dichos preceptos someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor: *“El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión”*.

Todas estas actuaciones ocurrieron en el caso analizado antes de que se dictaran por el Tribunal Constitucional el resto de sentencias que han sido objeto de enumeración anteriormente, como son:

- la STC 126/2019 que declaró también inconstitucional el art. 107.4 de la LHL respecto de los casos en que la cuota por el IIVTNU a satisfacer es superior al

incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente: *“El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente”*; y

- la STC 182/2021 que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, art. 107.2 (a) y art. 107.4 de la LHL, dejando un vacío normativo para la cuantificación de la base imponible que impide la liquidación, la comprobación, recaudación y revisión del Impuesto: *“Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017”*.

Esta circunstancia supuso que las liquidaciones objeto de impugnación por la contribuyente devinieran firmes y por tanto no pudieran ser, en principio, objeto de revisión a pesar de que el Tribunal Constitucional declarara los preceptos que sirvieron de base para las liquidaciones como inconstitucionales, nulos y los expulsara del ordenamiento jurídico. Todo ello porque conforme a dichas sentencias del Tribunal Constitucional, el alcance del fallo estaba limitado a situaciones susceptibles de ser revisadas y que no hubieran adquirido firmeza.

Estas sentencias rezaban textualmente lo siguiente:

- STC 126/2019: *“Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.”*
  
- STC 182/2021: *“Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha “.*

A la vista del alcance de los efectos de estas sentencias del Tribunal Constitucional la contribuyente no tenía derecho a que su situación fuera objeto de revisión conforme a la normativa de carácter tributario en base a las mismas, porque, a la fecha de dictarse las sentencias del Tribunal Constitucional<sup>27</sup>, la controversia sobre las liquidaciones tributarias dictadas por la Diputación de Málaga en 2013 habían sido decididas definitivamente mediante sentencia firme (del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Málaga de fecha 12 de febrero de 2021). Es decir, en terminología de la propia sentencia, se trataba de situaciones que no eran susceptibles de ser revisadas con fundamento en la misma.

Obsérvese que la STC 182/2021 amplía como supuestos no susceptibles de revisión aquellos casos en los que las liquidaciones tributarias o autoliquidaciones no hubieran

---

<sup>27</sup> Y no tanto la fecha de su publicación.

sido objeto de impugnación o rectificación, respectivamente, frente a lo dispuesto en la STC 126/2019 que no hacía referencia a estos supuestos.

#### *4.3.3 Cuestión técnica de debate sobrevenida*

Dado que la cuestión técnica objeto de debate inicial (esto es, el mecanismo de cuantificación de la base imponible del Impuesto) era inviable, dada la firmeza de la sentencia judicial desestimatoria, la contribuyente no tenía otra opción de impugnación que solicitar el correspondiente resarcimiento sufrido por un incorrecto funcionamiento del poder legislativo, acudiendo al mecanismo de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

#### *4.3.4 Responsabilidad patrimonial del Estado*

Conforme a nuestro ordenamiento jurídico, un contribuyente que se encuentre con un acto que ha devenido firme y por el que no puede acudir a ninguna de las vías legalmente previstas para reclamar las cantidades que, según pronunciamiento del Tribunal Constitucional, satisfizo indebidamente, tiene la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador.

Esta fórmula está prevista en el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público<sup>28</sup>:

*“1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.*

(...)

*3. Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de*

---

<sup>28</sup> Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE 2 de octubre de 2015).

*derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen.*

*La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurran los requisitos previstos en los apartados anteriores:*

*a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurran los requisitos del apartado 4.*

*(...)*

*4. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad  posteriormente  declarada.”*

Atendiendo a dicha regulación, las condiciones que la contribuyente debía observar para estar legitimada para presentar una solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado legislador eran las siguientes:

- en primer lugar, debe haberse producido una sentencia firme desestimatoria (en nuestro caso la Sentencia del Juzgado nº 5 de lo Contencioso-Administrativo de Málaga). Ello a su vez, supone haber impugnado el acto administrativo (tributario) de que se trate, agotando la vía administrativa y en su caso, el recurso ante el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente y, finalmente plantear recurso contencioso que sea admitido, tramitado y resuelto.
- en segundo lugar, en todas las impugnaciones haber alegado en el procedimiento la inconstitucionalidad de la norma base sobre la que se gira la liquidación impugnada;

- y en último lugar, que la citada norma, que haya servido de base para la liquidación tributaria impugnada, sea posteriormente declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional.

Todas estas condiciones se cumplían para que la contribuyente plantease ante el Consejo de Ministros<sup>29</sup> la correspondiente solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

#### *4.3.5 Solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado*

Conforme a lo previsto en la Ley 40/2015 antes citada y en base a los criterios de la STC 182/2021, la contribuyente presentó una solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador ante el Consejo de Ministros, reclamando el resarcimiento del daño sufrido por los importes abonados en concepto de cuota tributaria del Impuesto, sanciones tributarias, gastos de procurador y otros gastos (notario, honorarios profesionales, etc.).

Dicha solicitud fue desestimada mediante Acuerdo de Consejo de Ministros de fecha 20 de diciembre de 2022<sup>30</sup>, que fue objeto del oportuno recurso contencioso-administrativo con fecha 14 de Febrero de 2023 ante el Tribunal Supremo quien resuelve a través de la STS 364/2024 objeto de este comentario.

Es importante resaltar que el alcance y los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos de la LHL por la STC 182/2021 (anteriormente transcritos) no limitaba la posibilidad de interponer una acción por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, dado que se trata de una vía en paralelo, pero separada e independiente, de la vía ordinaria de revisión de actos tributarios.

---

<sup>29</sup> “El Consejo de Ministros fijará el importe de las indemnizaciones que proceda abonar cuando el Tribunal Constitucional haya declarado, a instancia de parte interesada, la existencia de un funcionamiento anormal en la tramitación de los recursos de amparo o de las cuestiones de inconstitucionalidad.”

<sup>30</sup> En el que se desestimaban un total de cincuenta solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador con sustento en la STC 182/2021.

La STS 364/2024 concluye expresamente que ni la normativa reguladora de las declaraciones de inconstitucionalidad, ni la propia STC 182/2021, limitaban en modo alguno el posible ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador y reitera el criterio mantenido en pronunciamientos jurisprudenciales previos: *“...no constituye obstáculo para ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial del Estado por actos del legislador declarados inconstitucionales la circunstancia de que los actos generadores del daño (liquidaciones tributarias, en el caso) sean firmes, ni siquiera si gozan de la eficacia de la cosa juzgada, siempre que tales actos hayan fundamentado la decisión administrativa productora del perjuicio”*.

Es decir, en este tipo de solicitudes de responsabilidad patrimonial, se busca el derecho a ser indemnizado cuando un tercero causa en el patrimonio del interesado un perjuicio que no tiene el deber jurídico de soportar. Y así ocurrió en el caso comentado puesto que la contribuyente soportó en 2013 el coste de unas liquidaciones tributarias por el IIVTNU, giradas en virtud de una normativa que fue finalmente declarada inconstitucional y nula, y, así, expulsada del ordenamiento jurídico en 2021 (sino antes en virtud de la STC 59/2017).

Como excepción a esta regla de independencia entre las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador y la limitación del alcance y efectos de las declaraciones inconstitucionales de Tribunal Constitucional, deben mencionarse los casos en los que *“el administrado perjudicado por la aplicación de la ley posteriormente declarada inválida, no agotó todas las instancias judiciales contra dicha aplicación o no adujeron en ellas la correspondiente inconstitucionalidad o infracción del ordenamiento jurídico comunitario”*. En dichas circunstancias el administrado no puede exigir el resarcimiento de los daños sufridos. Pero, como se ha mencionado anteriormente al describir las condiciones necesarias para estar legitimado para este tipo de reclamaciones, la contribuyente sí cumplía con dichas condiciones, ya que había agotado todas las instancias judiciales y había alegado en todo momento la inconstitucionalidad de los preceptos de la LHL sobre los que se basaban las liquidaciones tributarias objeto de impugnación.

De esta forma el Tribunal Supremo concluye *“En el presente supuesto de hecho, la falta de aplicación de dicha doctrina provocó que resultara gravada una operación económica*

*en la que no quedó constatada la existencia de un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resultara compatible con artículo 31.1 CE. De hecho, la prueba presentada, si algo permite tener por acreditado, es precisamente la inexistencia de este incremento y, consiguientemente, la inconstitucionalidad de la tributación exigida en este caso”.*

En consecuencia, se estima sustancialmente el recurso contencioso-administrativo de la contribuyente contra el Acuerdo desestimatorio del Consejo de Ministros, acordando el derecho a recibir una indemnización en concepto de responsabilidad patrimonial, si bien en una cuantía inferior a la solicitada por la contribuyente.

#### *4.3.6 Comentarios finales de la Sentencia TS 364/2024*

La Sentencia TS 364/2024 es una muestra más de la constante evolución normativa e interpretativa de la LHL en lo que al IIVTNU se refiere, si tenemos en cuenta los pronunciamientos jurisprudenciales que han quedado reseñados en este trabajo, las cuales han ido perfilando los derechos del contribuyente frente a una imposición tributaria que se considera ilegítima por inconstitucionalidad:

- en una primera fase el Tribunal Constitucional (STC 59/2017) declaró inconstitucionales y nulos determinados preceptos de la LHL, por someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor debido a la aplicación (en exclusiva) del mecanismo de estimación objetiva de la base imponible;
- en una segunda fase, el Tribunal Constitucional (STC 126/2019) declaró también inconstitucionales otros preceptos de la LHL, respecto de los casos en que la cuota por el IIVTNU a satisfacer era superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente;
- a continuación, el Tribunal Constitucional (STC 182/2021) declaró inconstitucionales preceptos adicionales de la LHL que establecían (en exclusiva) un método objetivo de determinación de la base imponible del impuesto por el que el legislador renunciaba a gravar según la capacidad económica (real).

Como vemos, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional han ido perfilando un nuevo IIVTNU, que dio lugar a una sustancial modificación de su regulación en virtud del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, para hacerlo compatible con los principios constitucionales de capacidad económica, proporcionalidad y prohibición de confiscatoriedad.

Todos estos pronunciamientos permitían a los contribuyentes la recuperación del Impuesto indebidamente abonado, pero siempre y cuando sus situaciones fueran susceptibles de revisión teniendo en cuenta el alcance y efectos limitados de estas sentencias del Tribunal Constitucional. En palabras del Tribunal son *“aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.”*

Esta limitación de los efectos y el alcance de la doctrina emanada de las sentencias del Tribunal Constitucional motivó que los contribuyentes que se considerasen amparados por dichos pronunciamientos (bien porque sus operaciones no hubieran generado efectivamente una revalorización del terreno o porque el importe de la cuota del IIVTNU resultante por aplicación del método de estimación objetiva fuese superior o desproporcional a la plusvalía efectivamente generada) buscasen otros mecanismos en nuestro ordenamiento jurídico para obtener de la Administración la correspondiente compensación, esto es, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

A través de este mecanismo, estamos observando que el Tribunal Supremo ha comenzado a reconocer el derecho a la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador por el daño antijurídico sufrido por los contribuyentes, al resultar obligados a tributar por el IIVTNU en supuestos que se consideran ilegítimos.

Quedan todavía por definir jurisprudencialmente posibles cuestiones adicionales tales como:

- produciéndose una plusvalía efectiva en la transmisión de un terreno, qué proporción puede alcanzar la cuota del IIVTNU respecto de la misma para que

pueda estimarse como no confiscatoria y así en consonancia con los principios constitucionales;

- si deben aceptarse como válidos otros métodos adicionales al previsto en el nuevo art. 104.5 de la LHL para demostrar la inexistencia de un incremento valor o un incremento por un importe inferior.

## V. CONCLUSIONES

Para finalizar el trabajo, se han podido extraer las siguientes conclusiones:

**PRIMERA.** Desde su implementación, el IIVTNU ha demostrado ser un impuesto complejo y susceptible a controversias. La influencia de las decisiones del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo ha sido fundamental en su evolución legislativa y jurisprudencial. Estas decisiones han buscado adaptar el impuesto a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad, corrigiendo aspectos del impuesto que resultaban desproporcionados o inequitativos para los contribuyentes. La evolución del impuesto también ha estado marcada por la adaptación a los cambios económicos y las exigencias constitucionales, especialmente a partir de la crisis económica del año 2008, que afectó gravemente el mercado inmobiliario y al valor de los inmuebles.

**SEGUNDA.** El Tribunal Constitucional ha sido determinante en reformular el IIVTNU mediante una serie de sentencias fundamentales, especialmente a partir de la STC 59/2017. Estas sentencias han declarado inconstitucionales varios preceptos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que permitían la tributación incluso en ausencia de incrementos de valor. En el año 2017, el TC valida el método de cuantificación objetivo afirmando su constitucionalidad, y cuestionando únicamente los supuestos de inexistencia de incremento de valor. En el año 2019, el TC declara la inconstitucionalidad en los supuestos en que la cuota tributaria exceda el incremento patrimonial realmente obtenido. En el año 2021, el TC señala que son inconstitucionales y nulos los artículos

que establecen el método objetivo de determinación de la base imponible, al ser este ajeno a la realidad y a la capacidad económica del contribuyente. Al eliminar la posibilidad de gravar incrementos ficticios, el Tribunal ha orientado el IIVTNU hacia un sistema más justo y acorde con el principio constitucional de capacidad económica, estableciendo así un precedente crítico para la protección de los contribuyentes frente a gravámenes injustificados.

**TERCERA.** Las declaraciones de inconstitucionalidad por el TC han dado lugar a importantes modificaciones legislativas para cubrir el vacío normativo causado, entre las que destaca la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021. Este introdujo un nuevo marco para la determinación de la base imponible del IIVTNU, garantizando una mayor alineación del impuesto con la realidad económica y el mercado inmobiliario. Este cambio legislativo demuestra un esfuerzo por armonizar la ley con los principios constitucionales, asegurando que solo se tribute por incrementos reales de valor.

**CUARTA.** La Sentencia del Tribunal Supremo 364/2024 es particularmente relevante, ya que reconoce la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en casos donde los contribuyentes han sido gravados por normas posteriormente declaradas inconstitucionales. Este reconocimiento es un avance significativo ya que, además de destacar la importancia de la seguridad jurídica y la protección de los derechos de los contribuyentes, también establece un precedente para compensaciones futuras en casos similares.

**QUINTA.** A pesar de los avances legislativos y jurisprudenciales, siguen existiendo desafíos en la aplicación práctica del IIVTNU, especialmente en lo que respecta a la proporción que puede alcanzar la cuota del impuesto en casos en los que se produce una plusvalía efectiva, para que pueda estimarse como no confiscatoria. Además, la interacción entre las reformas legislativas y las sentencias constitucionales sigue siendo un tema importante para futuras investigaciones, particularmente respecto a la evaluación de su impacto en la equidad y eficiencia del sistema tributario.

**SEXTA.** Es fundamental que las futuras reformas legislativas continúen el proceso de alinear el IIVTNU con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. Las reformas deben considerar las sentencias del Tribunal Constitucional y las necesidades reales de los municipios y los contribuyentes, buscando un equilibrio entre la autonomía fiscal local y los derechos de los ciudadanos a un sistema tributario justo y proporcional.

**SÉPTIMA.** Este Trabajo de Fin de Grado me ha permitido explorar y profundizar en la comprensión y complejidad del IIVTNU a través de su evolución histórica y las numerosas sentencias. Además, a través del estudio detallado de la Sentencia TS 364/2024, he podido apreciar cómo la interpretación y evolución de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales con relación al IIVTNU han detallado un sistema tributario que se esfuerza por ser justo y equitativo, ajustándose a los principios constitucionales de no confiscatoriedad y capacidad económica. Este análisis me ha permitido entender no solo las complejidades legales y económicas que envuelven al IIVTNU, sino también la importancia de un marco legal que responda adecuadamente a la realidad económica y a los derechos fundamentales de los ciudadanos.

## **VI. BIBLIOGRAFÍA**

### **1. LEGISLACIÓN**

Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917.

Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945 (BOE 18 de julio de 1945).

Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local (BOE 21 de noviembre de 1975).

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (BOE 30 de diciembre de 1988).

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE 2 de octubre de 2015).

Real Decreto-ley de 8 de marzo de 1924 que aprueba el Estatuto municipal.

Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOE 10 de noviembre de 2021).

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE 9 de marzo de 2004).

Real Decreto de 13 de marzo de 1919.

Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria (BOE 27 de febrero de 1946).

Ordenanza 8/2022, de 31 de mayo de 2022, por la que se modifica la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOCM 9 de junio de 2022).

## **2. JURISPRUDENCIA**

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo de 2017.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre de 2019.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre de 2021.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1163/2018 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 9 de julio de 2018, (Rec. 6226/2017).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 508/2020 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 19 de mayo de 2020 (Rec. 3315/2017).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 4182/2020 (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), de 9 de diciembre de 2020 (Rec. 6386/2017).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 185/2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 2 febrero de 2024 (Rec. 43/2023).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 339/2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 28 de febrero de 2024 (Rec. 199/2023).

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 364/2024 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 4 de marzo de 2024 (Rec. 188/2023).

### **3. OBRAS DOCTRINALES Y REVISTAS ESPECIALIZADAS**

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “La Inconstitucionalidad del IIVTNU: su (más que) controvertido presente y su (más que) discutido futuro”, *Tributos Locales*, núm. 146, 2020, pp. 15-45.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “Algunos comentarios de urgencia a la remozada “plusvalía municipal”: “crónica de una modificación “anunciada” (*ius condendum*)”, *Tributos Locales*, núm. 153, 2021, pp. 292-378.

DE JUAN CASADEVALL, J., “El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 195, 2022, pp. 135-161.

GARCÍA MORENO, A., “Impuestos locales”, Manual de derecho tributario (parte especial), *Aranzadi*, 2014, pp. 982-993.

GARCÍA MORENO, A., “Responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Una solución para muy pocos contribuyentes que recurrieron y no vieron satisfecha su pretensión. Sentencia del Tribunal Supremo no. 1682/2019 de 5 diciembre, recurso 59/2019”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 59, 2020.

GARCÍA MORENO, A., “La devolución del Impuesto municipal de Plusvalía en las situaciones no consolidadas. Los efectos de la STC 182/2021. Sentencia del Tribunal Supremo no. 1092/2022, de 26 de julio de 2022 (rec. 7928/2020)”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 100, 2023.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F., & GOMAR GINER, V., “La catarsis del impuesto de plusvalía municipal: Crisis inmobiliaria; la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes”, *Crónica Tributaria*, vol. 178, 2021, pp. 61-89.

LAGO MONTERO, J. M., “De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el TC. Hemos topado”, *Tributos Locales*, núm. 154, 2022, pp. 29-55.

MERINO, F. C., “Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, 2017, pp.147-163.

MORENO SERRANO, B., “Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: aspectos más relevantes de su régimen jurídico”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, 2020 (2ª ed.).

MORENO SERRANO, B., “Las liquidaciones firmes del IIVTNU en las que no ha habido ningún incremento de valor del terreno son nulas de pleno derecho”, *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 5, 2024.

ORÓN MORATAL, G., “El Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *Los tributos locales* (coord. por D. Marín-Barnuevo Fabo y J. Ramallo Massanet), 2010, pp. 687-770.

PALAO TABOADA, C.: “Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017, pp.17-45.

RUBIO DE URQUÍA, J.I, “El Tribunal Constitucional apuntilla la plusvalía municipal y el Gobierno la resucita”, *Tributos Locales*, núm. 153, 2021, pp. 5-9.

UTANDE SAN JUAN, J.M., “La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales y al real decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre”. *Tributos Locales*, núm. 153, 2021, pp. 292-345.

UTANDE SAN JUAN, J. M., “El TC anula definitivamente el sistema de cuantificación del IIVTNU y el Gobierno reacciona (Real decreto-ley 26/2021 de 8 de noviembre)”, *BIT PLUS*, núm. 261, noviembre 2021, pp. 5-16.

#### **4. RECURSOS DE INTERNET**

CEF Fiscal Impuestos. (2023). Guía fiscal: Capítulo 12. Tributos locales: Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU). Recuperado de <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-12-tributos-locales-incremento-valor-terrenos-naturaleza-urbana-iivtnu>

CEF Fiscal Impuestos. (2024, 21 de marzo). “El Tribunal Supremo reconoce el derecho a indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración por la plusvalía (IIVTNU) pagada y sanciones si se acreditó la inexistencia de incremento y la inconstitucionalidad de la tributación exigida”. Recuperado de <https://www.fiscal-impuestos.com/TS-indemnizacion-IIVTNU-plusvalia-nexistencia-incremento-prueba-responsabilidad-patrimonial-Estado>

Domenech, G. (2024, 18 de abril). “La interminable historia de la responsabilidad patrimonial del Estado por leyes inconstitucionales: un nuevo giro jurisprudencial”. *Almacén de Derecho*. Recuperado de <https://almacenederecho.org/la-interminable->

[historia-de-la-responsabilidad-patrimonial-del-estado-por-leyes-inconstitucionales-un-nuevo-giro-jurisprudencial](#)

El Consultor de los Ayuntamientos. (2024, mayo). “El Supremo declara la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por liquidación de IIVTNU en un supuesto de inexistencia de plusvalía”. El Consultor de los Ayuntamientos, N° 5, Sección Información / Jurisprudencia, LA LEY. Recuperado de <https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAIjMzMjU7Wy1KLizPw8WyMDIxMDYyNDkEBmWqVLfnJIZUGqbVp iTnEqABc94kI1AAAAWKE>

Fluixà Martínez, A. (2021, 28 de diciembre). “Aplicación práctica de la STC 182/2021 y RD-ley 26/2021 referidos a la plusvalía municipal.” Lefebvre, *ElDerecho.com*. Recuperado de <https://elderecho.com/aplicacion-practica-de-la-stc-182-2021-y-rd-ley-26-2021-referidos-a-la-plusvalia-municipal>

Huerta Hernández, S. de. (2024, 3 de abril). “Las liquidaciones por la plusvalía municipal se reclaman y se devuelven”. *Sepín Asesor Fiscal*. Recuperado de <https://blog.sepin.es/liquidaciones-plusvalia-municipal>

Iberley. (2024, 5 de marzo). “El TS avala la devolución de la plusvalía si no hubo incremento de valor, aunque la liquidación sea firme”. *Iberley*. Recuperado de <https://www.iberley.es/noticias/el-ts-avala-devolucion-plusvalia-si-no-hubo-incremento-valor-aunque-liquidacion-sea-firme-33306>

Lefebvre. (2023, 28 de septiembre). “Plusvalía municipal: ¿Qué es y cómo se calcula?”. *ElDerecho.com*. Recuperado de <https://elderecho.com/plusvalia-municipal-que-es-como-se-calcu-la>

Montero Aramburu. (2024, 4 de abril). “El Tribunal Supremo declara la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Montero Aramburu Abogados*. Recuperado de <https://www.montero-aramburu.com/el-tribunal-supremo-declara-la-responsabilidad->

[patrimonial-del-estado-legislador-por-la-liquidacion-del-impuesto-sobre-el-incremento-del-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana/](#)

Noticias Jurídicas. (2024, 21 de marzo). “El Supremo declara la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por liquidación de IIVTNU en un supuesto de inexistencia de plusvalía”. *Noticias Jurídicas* Recuperado de <https://noticias.juridicas.com/actualidad/jurisprudencia/18928-el-supremo-declara-la-responsabilidad-patrimonial-del-estado-legislador-por-liquidacion-de-iivtnu-en-un-supuesto-de-inexistencia-de-plusvalia/>

Olañeta Fernández-Grande, R. (2023, 30 de junio), “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. El Tribunal Constitucional avala la regulación del impuesto de plusvalía”, Lefebvre, *ElDerecho.com*. Recuperado de <https://elderecho.com/tribunal-constitucional-avala-regulacion-impuesto-plusvalia>