

### Sentencia del Tribunal Supremo 1419/2023, de 28 de marzo, sobre el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

Son muchas las ocasiones en las que he tenido la oportunidad de comentar diferentes cuestiones referidas al impuesto de plusvalías<sup>1</sup>, esto es, el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (conocido por el acrónimo de IIVTNU), y es que sin duda alguna ha sido el más litigioso en los últimos años, debido a los vaivenes normativos y jurisprudenciales a los que se ha visto sometido.

En esta ocasión me propongo relatar las últimas aventuras del IIVTNU, de este serial que parece no tener fin, en el que hay muchas historias que se repiten, aunque a veces vayan apareciendo nuevos protagonistas. No pretendo reproducir aquí ningún capítulo completo, sino hacer una mera sinopsis de algunas cuestiones que podrían resultar de interés sucedidas en el primer cuatrimestre del año.

#### 1. PRIMERA CUESTIÓN. ¿QUÉ HA HABIDO DE NUEVO EN EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL?

En el último pleno del mes de abril acordaba el Tribunal Constitucional desestimar el recurso de inconstitucionalidad que había sido interpuesto por el grupo parlamentario VOX contra el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, que modificó el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL) para adaptarlo a la doctrina del Tribunal Constitucional. En este recurso se aducía la carencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad para dictar un decreto-ley, y se resolvía esta alegación en términos similares a los que se hizo anteriormente, en sentido desestimatorio, por la STC 17/2023, de 9 de marzo. Constituye, en definitiva, un caso de estricta aplicación de la doctrina por remisión a dicha sentencia.

Solo recordar que la [STC 17/2023, de 9 de marzo](#) (RI 735-2022) resolvió las dudas de constitucionalidad que se plantearon por los recurrentes, que en aquella ocasión se trataba de diputados del grupo parlamentario popular. Entendió el TC que era constitucionalmente admisible utilizar el decreto-ley para regular un sistema de determinación directa de la base imponible, que era alternativo al existente hasta entonces, el de estimación objetiva, cubriendo de este modo el vacío legislativo que había provocado el fallo de la STC 182/2021, de 26 de octubre. También entendía que no se veía

1. Este comentario tiene su origen en el blog fiscal y de opinión tributaria *Taxlandia*, donde se han publicado otras aportaciones en relación a este impuesto (<https://www.politicafiscal.es>).

afectado el deber de contribuir a los gastos públicos de los ciudadanos con esta nueva regulación que realmente venía a complementar la declarada inconstitucional. No se suscitaron por los recurrentes otras cuestiones de fondo relativas al contenido de los preceptos introducidos en nuestro ordenamiento por el citado real decreto-ley.

El Tribunal Constitucional tiene tan solo un recurso pendiente de resolver en materia de IIVTNU, que no parece suscitar cuestiones doctrinales novedadadas, ya que se trata de la cuestión prejudicial de validez de la norma foral de Guipúzcoa reguladora del IIVTNU (n.º 5349-2023).

## 2. SEGUNDA CUESTIÓN. ¿QUÉ HAY DE NUEVO EN EL TRIBUNAL SUPREMO?

Siendo fieles a la cronología propia de los seriales me gustaría mencionar dos sentencias relevantes del Tribunal Supremo. Ha habido muchas más, pero la mayor parte de ellas aplican la jurisprudencia anterior del Alto Tribunal.

*La STS 1419/2023, de 28 de marzo, examina la legitimación activa para solicitar la rectificación de una autoliquidación del tercero obligado al pago por pacto o contrato con el sujeto pasivo del tributo.*

Ciertamente podemos decir que en la misma no se establece una nueva doctrina, pues, como la propia sentencia recuerda, hubo dos pronunciamientos anteriores, concretamente las STS de 30 de octubre de 2019 y 17 de septiembre de 2020, ambas en materia de IIVTNU. Y es que se trata de un impuesto que, como sabemos, en la práctica se presta especialmente a la realización de pactos contractuales relativos a quién asume su pago. Pero, a pesar de ello, resulta de interés porque, aunque reitere una doctrina anterior, se aplica a un supuesto algo diferente a sus precedentes. En el caso examinado había existido una doble desestimación silente de una solicitud de rectificación de autoliquidación, así como del sucesivo recurso de reposición, en los que el tercero alegaba la ausencia de incremento de valor y, por ende, la no realización del hecho imponible del citado impuesto. Sin mediar resolución expresa alguna, el tercero interpuso recurso contencioso administrativo, a cuya estimación se opuso la Administración local alegando su falta de legitimación con base en lo establecido en el art. 33 RGR.

Considera el TS en su sentencia —FD 3, 2), c)— que no existen razones «que permitan considerar que la entidad local basó su silencio en consideraciones relativas a la falta de legitimación». Y añade que la propia Administración había emitido una resolución de fraccionamiento de pago a nombre de la entidad recurrente. Entiende, así, que fue el propio Ayuntamiento quien tuvo al pagador por interesado en el procedimiento administrativo, y razona además que la legitimación activa «posee un carácter expansivo que no puede quedar cercenado ni entorpecido mediante interpretaciones restrictivas de la obtención de una decisión de fondo en la vía obligatoria previa».

Pues bien, en este contexto, el TS establece una doctrina casacional que, por lo que aquí interesa, contiene tres partes diferenciadas.

La primera constituye una remisión a su doctrina anterior: el obligado al pago del IIVTNU en virtud de pacto o contrato está legitimado para instar la rectificación de la autoliquidación tributaria y la consiguiente devolución de ingresos indebidos, porque resulta incompatible denegar la legitimación administrativa y, sin embargo, otorgarla en la vía judicial, algo que ya fue reconocido por el Alto Tribunal al considerar que el tercero gozaba de un interés legítimo para interponer una reclamación judicial.

La segunda representa una especie de compensación para el recurrente que ha sufrido la pasividad administrativa, pues señala que esa Administración inactiva, que nunca contestó, «no puede después aducir en el proceso judicial la falta de legitimación administrativa que, pudiendo haberlo hecho, no declaró, sin faltar a las elementales exigencias de la buena fe y del principio de buena administración».

La tercera parece que lleva a cabo una cierta acotación del ámbito de esta doctrina, pues señala que «el régimen del recurso de reposición establecido en el art. 14.2 TRLRHL no establece una taxativa prohibición equivalente a la prevista en el art. 232 LGT, que es precepto aquí inaplicable».

Sin embargo, a mi juicio, la sentencia no resuelve con claridad cómo encaja esta doctrina con el contenido del citado art. 232.2. letra d) LGT, en virtud del cual no están legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas «los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato». Advierte el TS que esta jurisprudencia, tanto en los casos precedentes como en el ahora examinado, se dictó en ayuntamientos en los que no existe la vía económico-administrativa, pero también afirma que «hay que desdeñar toda interpretación de las normas que conduzca al absurdo —aunque ellas mismas, en su disparidad, lo propicien—, como la de que sea factible al tercero que ha asumido obligaciones fiscales mediante pacto o contrato acudir al recurso de reposición, sin cortapisas derivadas de una eventual falta de legitimación que la ley no prevé específicamente, mientras no pueda hacerlo si el Ayuntamiento es otro y está sometido a la disciplina de las reclamaciones económico-administrativas en materia local».

Pero lo cierto es que, por muy favorable que sea la interpretación que lleva a cabo esta sentencia al principio *pro actione*, no cabe duda de que propicia la inaplicación de un precepto legal, el art. 232.2. letra d) LGT. Sí aclara que el art. 33 del RGR es un precepto reglamentario, que no puede regular la legitimación del tercero por falta de rango. Ciertamente este precepto de la LGT no era aplicable en el caso concreto, en el cual no era factible interponer reclamación ante un tribunal económico-administrativo, pero el razonamiento que hace la sentencia nos deja muchas dudas sin resolver. La conclusión es que este nuevo capítulo de la serie termina claramente con un «continuará...».

La STS de 28 de marzo de 2023 ECLI:ES:TS:2023:1205 aborda lo que denomina «la aparición sobrevenida de la [STC 182/2021, de 26 de octubre](#)» en procesos ya iniciados, en los que no se articuló como motivo de impugnación inconstitucionalidad del IIVTNU.

Afronta la misma cómo deben actuar los órganos judiciales en aquellos supuestos que no constituyan una situación consolidada. La propia sentencia enumera los

supuestos de intangibilidad: «(i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes, y finalmente (iii) las «situaciones consolidadas» según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha».

La peculiaridad del supuesto examinado es que el motivo inicial por el cual se impugnaron las liquidaciones no fue la inconstitucionalidad del IIVTNU. Algo que sucedió con cierta frecuencia, cuando se trataba de liquidaciones en las que existía una clara plusvalía y no podían acogerse a las declaraciones de inconstitucionalidad de pronunciamientos anteriores, en particular a las STC 59/2017 o 126/2021. Se refiere a procesos judiciales en los que pretendía la nulidad del impuesto por otros motivos diferentes, y que se encontraron durante su tramitación con la aparición sobrevenida de la declaración de inconstitucionalidad.

No resulta ocioso aclarar que si la impugnación se encontrase aún en fase administrativa nada impediría introducir una nueva alegación sobre la inconstitucionalidad del impuesto. Incluso, sin alegar nada al respecto, el recurso debiera ser estimado por parte del órgano encargado de resolver en cada caso, en aplicación de la STC 182/2021.

La sentencia del TS se refiere a los procesos contencioso-administrativos ya iniciados, en los que la demanda no incluya una alegación sobre la inconstitucionalidad del IIVTNU.

Pues bien, entiende el TS que en este caso la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, sino de «un enfoque jurídico complementario», en la medida en que se trata de «un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad».

Y concluye la sentencia que «en un caso como el examinado, la liquidación tributaria por IIVTNU impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura».

Nada que objetar a esta sentencia, ya que se trata de la necesaria aplicación de la doctrina contenida en la STC 182/2021. Estoy segura de que muchos órganos judiciales ya estaban siguiendo este criterio, por lo que, más que una novedad, lo que representa esta sentencia es un recordatorio para los que todavía pudieran albergar dudas al respecto.

Hasta el capítulo siguiente.

María Ángeles GARCÍA FRÍAS  
Catedrática  
Universidad de Salamanca  
Letrada del Tribunal Constitucional  
[agfrias@usal.es](mailto:agfrias@usal.es)