

PLUSVA-LIOS

DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD Y POSIBILIDADES DE RECURSO

1.- ANTECEDENTES: PLANTEAMIENTO Y ORIGEN DE LA PROBLEMÁTICA.

La situación de terrible crisis económica prolongada en el tiempo, ha puesto al descubierto las carencias regulatorias de un tributo cuya aplicación ha sido tradicionalmente pacífica, como es el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU o Plusvalías). Esta relativa quietud en la aplicación del mismo, quizás venía dada porque durante décadas y de forma ininterrumpida ha sido cierto el axioma de *“los pisos o inmuebles nunca bajan”*, produciéndose importantes aumentos de valor de los mismos en el periodo sujeto a tributación. A lo anterior, se añadía que la fórmula para hallar la base imponible y cuota líquida, normalmente era benigna con el contribuyente, cuyo origen provenía en parte de unos valores catastrales –base para el cálculo del impuesto- que no reflejaban fielmente la revalorización anual que experimentaban los inmuebles. Sin embargo, la quietud antes citada se ha quebrado en los últimos años, desencadenándose una fuerte contestación al impuesto, al concurrir la siguiente combinación de factores:

1º.- La propia regulación del tributo: el artículo 104 LHL lo define y determina el hecho imponible como *“(…) un tributo directo que **grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos** y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”*

No obstante, la base imponible y cuota líquida –art. 107LHL- se obtiene mediante la aplicación al valor catastral del terreno que se transmite, una fórmula matemática que contempla el tipo efectivo de tributación, y los años que se ha poseído el inmueble. Es decir, la forma de hallar el incremento se desvincula de cualquier forma de constatación real del mismo.

2º.- La crisis económica e inmobiliaria, la cual ha provocado que el valor de los inmuebles disminuyan de forma significativa en los últimos diez años. Además, en este sentido, un gran número de las transmisiones que se han realizado han venido provocadas por ejecuciones hipotecarias y/o daciones en pago, de

personas o empresas con graves dificultades económicas, a las cuales se les ha exigido el pago del impuesto con independencia de la operación, esto es, si como resultado de la venta se ponía de manifiesto una ganancia o una pérdida. Ello, como es comprensible, ha supuesto la indignación e incompreensión de la ciudadanía en general.

3º.- En algunos municipios (por ejemplo, en la zona de la Costa del Sol y Levante), la renovación de las ponencias catastrales realizada en los años 2005 y 2006, ha provocado que el valor catastral –elemento base sobre el que se calcula el impuesto, y cuya vigencia es de diez años- sea incluso superior al valor real actual de los inmuebles, lo cual ha desembocado en tributaciones disparatadas y completamente alejadas de la realidad.

Dadas estas circunstancias, se han producido las siguientes situaciones en las que se ha exigido una tributación inadecuada.

- Tributación con causa en transmisiones de inmuebles, en las que se ha producido una pérdida de valor en el periodo considerado.
- Tributación con causa en transmisiones de inmuebles, en las que se ha producido una plusvalía, y en las que la cuota líquida exigida por el impuesto es superior al tipo efectivo máximo permitido por la ley -30% sobre el incremento-.

Estas situaciones, han provocado una gran litigiosidad, la cual ha sido tratada de forma de dispar por los distintos órganos jurisdiccionales, hasta llegar al Tribunal Constitucional.

2.- TRATAMIENTO DE LA CUESTIÓN EN LAS SALAS Y TRIBUNALES DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO ANTES DEL PRONUNCIAMIENTO DEL TC.

Sobre el particular, el debate ha venido girando en torno a si con el citado impuesto se grava un incremento de valor real, o si dicho incremento se trata de una

ficción legal, el cual debe ser objeto de tributación, con independencia de la existencia de aquél. En este debate, la jurisprudencia se ha dividido entre:

2.1.- Jurisprudencia que determina que el incremento de valor objeto de tributación ha de ser real. En este sentido las SSTSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012 (Sentencia nº 310, Sección 1ª) y 18 de julio de 2013 (Sentencia nº 805, Sección 1ª), y la STSJ de Madrid de 11 de diciembre de 2013 (Sentencia nº 1580, Sección 2ª), fueron pioneras, y sus razonamientos fueron posteriormente replicados por multitud de Salas¹ y Juzgados² de lo Contencioso. Dichas Sentencias indicaban que:

*“(…)parece evidente que la **ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción del impuesto**, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, **pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del <<método de cálculo>> y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica (...)** De esta forma, **de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL EDL1988/14026, este habría de considerarse inconstitucional** pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ EDL 1985/8754, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, **ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento** (como ya hemos dicho, antes “real” y ahora “incremento” a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio.)”*

Es decir, las citadas sentencias venían a asentar el criterio de, si no había incremento real, no se producía el hecho imponible, con lo cual, resultaba indiferente el método de cálculo que previese el artículo 107 LHL para hallar la base imponible y cuota líquida, pues simplemente la transmisión no se encontraba sujeta al impuesto. A tal efecto, las citadas sentencias invocaban a su vez la **STS de 29 de abril de 1996 –RJ1996/4916-**, la cual establecía que **“resulta evidente que si dicha plus-valía no se produce de manera efectiva y acreditada, ni puede razonablemente presumirse, atendidas las circunstancias objetivas concurrentes en el periodo de imposición, no puede hablarse de sujeción al impuesto.”**

¹ **TSJ de Madrid** (Sección 9ª, Sentencia nº 47 de 26 de enero de 2016), **TSJ de La Rioja** (Sección 1ª, Sentencia nº 249 de 1 de octubre de 2015), **TSJ de Castilla y León** (Sala de Valladolid, Sección 3ª, Sentencia nº 925 de 10 de junio de 2016) y **TSJ de Andalucía** (Sala de Sevilla, Sección 3ª, Sentencia nº 834 de 15 de septiembre de 2016)

² **JCA nº 10 de Barcelona**, (Sentencia nº 159, 24 de abril de 2014), **JCA nº 2 de Córdoba** (Sentencia nº 220, de 19 de mayo de 2016) y **JCA nº 2 de Oviedo** (Sentencia nº 72, de 15 de abril de 2016)

De igual forma, y respecto al valor real de los terrenos transmitidos, y a la determinación de la base imponible y la cuota líquida, dichas resoluciones argumentaban el carácter *“iuris tantum”* de la fórmula establecida en el artículo 107 LHL, la cual era susceptible de prueba en contrario, en base a las **SSTS de 4 de diciembre de 1990** -RJ/1990/10193- y **30 de noviembre de 2000** – RJ/2000/9486-. Esta consideración abría la puerta a una *determinación alternativa* de la base imponible, para aquellos casos en los que, aun habiendo existido un incremento real del valor del inmueble transmitido, se estaba exigiendo una tributación excesiva –superior al 30% de dicho incremento- por la aplicación de la regla prevista en el artículo 107 LHL.

En todo caso, y aunque por defecto el “valor real” lo constituye el valor en venta del inmueble, salvo cuando media un precio ficticio o fraudulento (**STS 22 de septiembre de 1995** –RJ/1995/6953-), el *onus probandi* sobre la veracidad del valor real de venta, y por ende, de la inexistencia de incremento de valor o, en su caso, incremento inferior al determinado ex art. 107 LHL, **recae sobre el contribuyente**, por lo que al procedimiento contencioso es aconsejable acudir con una tasación realizada por un experto independiente.

Por último, no pierda el lector de vista la afirmación del TSJ de Madrid (Sentencia 11 de diciembre de 2013) sobre que *“(…) de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL EDL1988/14026, este habría de considerarse inconstitucional…”* porque apostamos firmemente que así lo va a declarar el Tribunal Constitucional. Más adelante volveremos sobre el tema.

2.2.- Jurisprudencia que entiende el incremento como una ficción legal, desligado de la existencia de plusvalía real. Para otro sector de la jurisprudencia, el hecho imponible –esto es, el incremento- y el valor del terreno en el momento de la venta, no pueden disociarse a la vista de la redacción del artículo 107.2 LHL. Así lo han entendido, por ejemplo la **Sentencia nº 329 de 30 de septiembre de 2016, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Alicante (FJ 4º)**:

“La parte actora alega la falta de realización del hecho imponible por no haberse generado plusvalía alguna; sin embargo, que el precio de adquisición haya sido superior al de venta carece de relevancia para liquidar el impuesto que nos ocupa. Desde un punto de vista de justicia material, todo parece indicar que si no ha habido plusvalía, no existiría posibilidad de liquidar el impuesto, pero lo cierto es que la

*liquidación del IIVTNU no se hace en función de los precios que la parte pueda hacer constar en la escritura pública de compraventa (los cuales pueden ser o no coincidentes con la realidad). Y es que, dada la configuración legal que el art 107 del TRLHL establece respecto del hecho imponible del IIVTNU, aun cuando constasen en las escrituras de adquisición y venta que el precio de adquisición resultó superior al de venta, lo cierto es que nos encontramos ante un dato que resulta indiferente para la exacción del IIVTNU, puesto **que para calcular el mismo únicamente se tiene en cuenta el valor catastral de los terrenos al momento del devengo, siendo indiferente el precio de mercado o de venta**, así como la pérdida o ganancia que en cada caso le haya supuesto la transmisión al sujeto pasivo. Se puede discutir si el valor catastral, que históricamente fue siempre inferior al precio de mercado, ha quedado en la actualidad y por efecto del estallido de la burbuja inmobiliaria como un valor superior incluso al de mercado, pero esta de nuevo una discusión en materia de justicia material, cuando lo cierto es que tanto la Administración como ahora el juez están vinculados por la norma.”*

A la vista de lo anterior, es claro que incluso el Juzgador cuestiona la *justicia material* de las situaciones que provoca la regulación del impuesto pero, a diferencia de las sentencias citadas en el punto anterior, entiende que el incremento de valor se produce *ope legis*, atendiendo a la determinación de la base imponible establecida en el artículo 107 LHL.

En este mismo sentido, se pronuncian las **SSJCA nº 4 de Alicante** de 4 de octubre de 2014 y 29 de enero de 2015 (PA 277/2014 y 618/2014), **SJCA nº 2 de Alicante** de 3 de diciembre de 2014 (PA 280/2014), **SJCA nº 3 de Alicante** de 26 de octubre de 2015 (PO 584/2014), Sentencia nº 90 de 16 de marzo de 2016 del **JCA nº 5 de Málaga**, así como la **Dirección General de Tributos, en Consulta General 0014-14**, de 20 de junio de 2014.

Consecuentemente, según este criterio, nada se puede hacer salvo liquidar y pagar el impuesto en el plazo legalmente establecido, al menos hasta que el legislador decida –o le impongan- cambiar la ley.

2.3.- Jurisprudencia que desacredita el método de cálculo, por gravar incrementos de valor futuros. Especial mención merece sin duda a la *ingeniosa* sentencia nº 366 de 21 de septiembre de 2010, dictada por el **Juzgado de lo Contencioso nº 1 de Cuenca**, la cual aceptaba la fórmula matemática alternativa propuesta por el recurrente para hallar la plusvalía, en vez de la establecida legalmente, por gravar esta última el incremento de valor futuro, en vez del producido al momento de la venta (FJ 4º):

“Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actora, por cuanto la misma, **en base a los informes matemáticos que acompaña** con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que **ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo**, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, $\text{plusvalía} = \text{valor final} \times n^{\circ} \text{ de años} \times \text{coeficiente de incremento} / 1 + (\text{número de años} \times \text{coeficiente de incremento})$, **se ofrece como correcta**, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, **a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien**, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, **pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados**, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada.”

Pese a la originalidad del argumento, y a que en la *cuestión matemática* probablemente tenga razón el actor, resulta sorprendente tanto su adopción en esta resolución, como la posterior **ratificación de esta Sentencia por el TSJ de Castilla-La Mancha** (Sección 1ª, Sentencia nº 85 de 17 de abril de 2012), el cual entiende que el criterio que mantiene el *Juzgador a quo* responde mejor a la exégesis de la legislación aplicada –sic-. En cualquier caso, no habrá que perder de vista el fondo argumental de este razonamiento, el cual debiera ser tenido en cuenta en la inminente reforma del impuesto.

3.- SENTENCIA DEL PLENO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE 16 DE FEBRERO DE 2017. SE FORMÓ LA GOZADERA.

Así de animada estaba la discusión en torno a este asunto, cuando el TC, en resolución de la cuestión de inconstitucionalidad nº 1012-2015 planteada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Donostia, dicta sentencia por la que **declara la inconstitucionalidad** de los arts. 4.1, 4.2a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, **en la medida que someten a tributación**

situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Aunque el Juzgado hace extensivo el planteamiento de la cuestión al art. 107 LHL, el TC rechaza realizar el análisis de constitucionalidad de dicho artículo, por no quedar acreditado el juicio de relevancia, dado que al caso enjuiciado le era aplicable la normativa foral, y no la del territorio común. No obstante, dada la idéntica configuración del impuesto y lo resuelto por el Tribunal, es claro que, más pronto que tarde, el Tribunal se pronunciará en el mismo sentido respecto a éste.

Sin embargo, para añadir más emoción a la cuestión, **el Tribunal desbarata la jurisprudencia emanada hasta el momento**, dando y quitando razones a unos y otros, de tal forma que:

- Por una parte, considera que el legislador ha configurado el impuesto de tal forma, que la tributación se produce por el mero hecho de transmitir un inmueble, con independencia de que con causa en la misma se produzca o no un incremento real de valor o ganancia, sin que quepa prueba en contrario (FJ 3º) En consecuencia, en este punto desacredita la extendida jurisprudencia relacionada en el punto 2.1., entre ella la del Tribunal Supremo que consideraba el incremento como una presunción “*iuris tantum*”
- Pero por otro lado, y precisamente por la exigencia de tributación con independencia de la existencia de un incremento real o no, **el TC declara inconstitucional los artículos de la norma foral, por contravenir el principio de capacidad contributiva del artículo 31.1 CE (FJ 3º):**

*“(…) Ahora bien, una vez hecha la precisión que antecede, es importante tener presente que **una cosa es gravar una renta potencial** (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y **otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal**, diferencia esta que es importante subrayar «porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado **sería contrario al principio constitucional de capacidad económica**, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5).*

(…) En definitiva, el tratamiento que los arts. 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 otorgan a los supuestos de no incremento o, incluso, de

decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1. De esta manera, los preceptos enjuiciados deben ser declarados inconstitucionales, aunque exclusivamente en la medida que no han previsto excluir del tributo a las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor.”

Por último, debe destacarse que, a diferencia de otras sentencias de similar importancia, (por ejemplo la STC nº 140/2016, de 21 de julio, sobre la Ley de Tasas; o la STS de 30 de mayo de 2014 –RJ/2014/3359-, sobre la ley del Catastro Inmobiliario), el Tribunal no ha determinado límite temporal a la aplicación de sus pronunciamientos, lo cual resulta de vital importancia a la hora de valorar las posibilidades de reclamar lo tributado en exceso, por parte del contribuyente.

4.- SITUACIÓN TRANSITORIA DEL ARTÍCULO 107. ¿Y MIENTRAS TANTO, QUÉ?

En efecto, dado el claro pronunciamiento constitucional, resulta difícil pensar que los Juzgados y Tribunales sigan pronunciándose en cualquiera de las líneas mencionadas, respecto de aquellos procedimientos que actualmente se encuentran pendientes de resolución. En este sentido, y hasta tanto el TC no resuelva las cuestiones de inconstitucionalidad que tiene sobre el artículo 107 LHL –entre ellas, la planteada por el JCA nº 22 de Madrid, en Auto nº 112/2015, de 15 de diciembre-, sólo cabe pensar en alguna de las siguientes soluciones:

1º.- Plantear una cuestión de inconstitucionalidad del artículo 107 LHL, al amparo de los artículos 163 CE y 5 LOPJ.

2º.- *Invitar amablemente* a la Administración demandada a que reconsidere su postura (es decir, que se allane), a la vista de la citada sentencia. Si no lo hiciere, el Juzgador deberá plantearse la opción anterior, o la *vía de hecho* siguiente.

3º.- *Guardar en el cajón* el procedimiento hasta tanto no se resuelva alguna de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas sobre dicho artículo. Sobre el particular, bien es cierto que éstas sólo suspenden el procedimiento sobre el que se plantea la misma, pero no parece muy razonable que, dadas las circunstancias, se empiece a inundar el TC de autos de este tipo, cuando la resolución de las ya planteadas es relativamente inminente.

En todo caso, la situación más deseable es la del inmediato pronunciamiento por parte del TC, respecto del artículo 107 LHL, para evitar mayor confusión y litigiosidad.

5.- POSIBILIDADES DE RECURRIR SITUACIONES DE TRIBUTACIÓN INDEBIDA.

Sin duda, después de estas disquisiciones jurídicas, la pregunta del millón es cuáles de las liquidaciones abonadas indebidamente en los últimos años, pueden ser objeto de reclamación y reintegración. A mi entender, existen dos situaciones absolutamente diferenciadas, dependiendo de si el sistema de exacción del impuesto determinado por la Administración en cuestión, es por liquidación o autoliquidación. La elección de uno u otro sistema es potestativo para el Ayuntamiento (art. 110 LHL), quedando determinado en la Ordenanza Fiscal del municipio correspondiente.

5.1. Sistema de autoliquidación. Es el escogido normalmente por la mayoría de los grandes municipios –entre ellos, Córdoba-, e implica que el propio sujeto pasivo debe liquidar y abonar el impuesto. Por su propia naturaleza, las autoliquidaciones son declaraciones provisionales sujetas a verificación por parte de la Administración, o a rectificación por parte del contribuyente, si éste entiende que la misma le ha sido perjudicial (art. 120.3 LGT) **El plazo para instar dicha rectificación se extiende hasta los CUATRO AÑOS**, desde que finalizó el periodo voluntario de presentación de la autoliquidación (arts. 66 y 67 LGT)

De concurrir ambas circunstancias, el contribuyente podrá iniciar un procedimiento instando la rectificación de la autoliquidación, con devolución, en su caso, de las cantidades abonadas indebidamente, más los intereses a los que hace referencia en los artículos 26 y 32 LGT. En caso de producirse un desestimiento expreso o presunto por parte del Ayuntamiento, y previo agotamiento de la vía económico administrativa en su caso, habrá de formularse

un recurso ante el Juzgado de lo Contencioso, el cual se sustanciará por el procedimiento abreviado u ordinario, dependiendo de la cuantía objeto de reclamación –si es o no superior a 30.000 €-.

5.2. Sistema de liquidación. A este sistema se acogen muchos municipios de menor población, e implica que el sujeto pasivo proporciona al Ayuntamiento los datos correspondientes, y es la propia Administración la que emite la liquidación. En este supuesto, la situación es notoriamente más difícil, porque **el contribuyente debe recurrir en reposición³ dicha liquidación en el plazo de UN MES⁴ desde que se le notifica la misma**, o en otro caso ésta deviene firme.

En este último supuesto, la única opción que cabe interponer es la del **recurso de revocación** previsto en el artículo 219 LGT, siempre y cuando no hayan transcurrido cuatro años desde que adquirió firmeza la liquidación. No obstante, la consecución de una resolución favorable, desgraciadamente, es poco menos que una fantasía. Y es que este procedimiento **se inicia exclusivamente de oficio, pudiendo no obstante el contribuyente promover su iniciación**, aunque la Administración sólo estará obligada a acusar recibo de dicha solicitud (art. 10 RD 520/2005). Sobre el particular, aunque ha habido alguna **Sentencia, como la nº 1434 de 7 de julio de 2014, del TSJ de Andalucía (Sala de Málaga, Sección 3ª)** que ha declarado la obligatoriedad de la Administración de iniciar el procedimiento cuando el contribuyente lo argumenta de forma razonada, lo cierto es que la misma **contraviene frontalmente lo dispuesto por la STS de 19 de mayo de 2011** (Sección 2ª, RJ/2011/4487)

No obstante, en caso de iniciarse, **la resolución que ponga fin al procedimiento deberá sujetarse a derecho** y a las normas propias del procedimiento – motivación, etc-, pudiendo ser objeto de control judicial. Así lo ha declarado –no sin polémica- la **STS de 19 de febrero de 2014 (Sección 2ª, RJ/2014/2504):**

“TERCERO

Conviene significar, ante todo, que el hecho de que la ley otorgue a la Administración Pública el ejercicio de una potestad de carácter discrecional, no puede entenderse como obstáculo, ni mucho menos impedir, la revisión jurisdiccional de la legalidad de la Administración Pública en el ejercicio de la misma, pues la Constitución encarga a los

³ En caso de tratarse de un municipio de más de 175.000 habitantes, habrá de interponerse en todo caso reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Municipal, antes de acudir a la vía contenciosa.

⁴ El plazo será de DOS MESES en el caso de que el contribuyente opte por no recurrir en reposición, y en caso de agotar la vía administrativa, acuda directamente al contencioso.

Tribunales que «control [en] la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican» (art. 106.1 CE).

Por otro lado, **no se puede olvidar que el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta de elementos reglados**. Entre ellos el de la motivación (art. 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, 215.1 de la LGT), cuya existencia y corrección jurídica es revisable ante la jurisdicción contencioso administrativa. También el ejercicio de la potestad discrecional debe ser modulado para su sujeción a la legalidad y a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la Administración. **En particular y para el ámbito tributario, al principio de capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad** (art. 9.2 de la LGT y 14, 31.1 de la CE).

Por tanto, no podría tener acogida aquella alegación que, bajo el simple argumento de ejercer una potestad discrecional, quisiera sustraer del ámbito de la revisión jurisdiccional y del control de legalidad, las actuaciones de las Administraciones públicas en que la misma se manifiesta, pues ello sería contrario a lo prevenido en el art. 106.1 de la Constitución y 1.1 de la LJCA.

Es más, por lo que respecta al procedimiento de revocación de actos tributarios, no cabe tampoco desconocer que el art. 219 de la Ley General Tributaria en su apartado quinto señala que la resolución que ultima el procedimiento pondrá fin a la vía administrativa.

La recurribilidad de la resolución que se dicta en el procedimiento de revocación tiene sentido no sólo por la existencia de los límites que la Ley establece a la facultad de revocación, (apartados 1 y 2 del art. 219), **sino además porque en la propia ley se establecen como supuestos de la revocación motivos de legalidad, tales como que el acto dictado infrinja de manera manifiesta la ley** o que se haya producido en el procedimiento indefensión a los interesados, junto al supuesto relativo a la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.”

A dicho criterio se opusieron los Magistrados D. Rafael Fernández Montalvo y D. José Antonio Montero Fernández, emitiendo **voto particular** en la misma sentencia. En esencia, estos Magistrados denunciaban la incoherencia de este pronunciamiento, respecto del de la Sentencia de 19 de mayo de 2011 –de la misma Sala y Sección-, por cuanto que un procedimiento como este, cuya iniciación corresponde determinar exclusivamente a la Administración, sin que esta decisión sea objeto de control judicial; sin embargo sí sea objeto de fiscalización en el caso de que decida tramitar y resolver el mismo.

Sin que sea el momento ni el lugar de tomar partido en esta polémica, es claro que, visto el estado de las cosas, se antoja improbable que cualquier

Ayuntamiento acuerde la iniciación de un procedimiento de estas características, el cual concluirá necesariamente en contra de sus intereses. En este sentido, es claro que sólo una presión ciudadana y/o institucional ante una eventual pluralidad de supuestos, y en aras de la precitada *justicia material* y no discriminatoria por razón de la forma de exigir el impuesto, podrá conseguir que, en este tipo de casos, la Administración tome como hábito la iniciación del procedimiento de revocación a instancias del contribuyente.

No obstante, y en opinión de quien suscribe, **no caben** procedimientos alternativos a éste tales como el de la **revisión de oficio** ex art. 217 LGT, dado que el derecho de capacidad económica infringido no es susceptible de amparo constitucional, o el de **devolución de ingresos indebidos** ex art. 221 LGT, ya que frente a una liquidación que ha adquirido firmeza, resulta improcedente interponer devolución de ingresos indebidos, según ha declarado el Tribunal Supremo en sentencia de 27 de marzo de 2002 –RJ 3541-.

Por último, en el supuesto de encontrarse en plazo voluntario de declaración o pago de alguna liquidación en la que concurra alguna de las circunstancias denunciadas, se ha de interponer escrito razonado al Ayuntamiento aduciendo, en su caso, la no sujeción de la transmisión al impuesto, o el carácter confiscatorio del mismo, aportando informe que acredite la pérdida de valoración o la plusvalía realmente manifestada como consecuencia de la venta.

6.- CONCLUSIONES.

A la vista de lo expuesto, y dando por sentado que el TC va a declarar la inconstitucionalidad del art. 107 LHL, se extraen las siguientes **CONCLUSIONES**:

1º.- No están sujetas al impuesto las transmisiones que pongan de manifiesto una pérdida de valor del inmueble en cuestión. Sin embargo, el *onus probandi* sobre dicha disminución seguirá recayendo sobre el contribuyente, el cual deberá acreditarlo (tasación, etc), al menos hasta que se modifique la LHL.

2º.- La situación de aquellas transmisiones que aun generando plusvalías, vulneran el tipo máximo de tributación efectiva -30% sobre el incremento-, ha de entenderse implícitamente resuelta por la sentencia del Tribunal, pues

vulnera el mismo principio de capacidad contributiva *ex art. 31.1. CE*. No obstante, al no haberse contemplado expresamente este supuesto en el fallo de la sentencia, inicialmente el reconocimiento de estas situaciones podría ser más conflictivo. Nuevamente, habrá que confiar en un tratamiento adecuado de la cuestión por parte del legislador.

3º.- Para el resto de transmisiones, el impuesto y su forma de cálculo sigue vigente, hasta que el legislador decida sustituirla.

Por lo tanto, pese a que se han resuelto algunas incógnitas con la sentencia del TC, quedan por dilucidar algunas otras, como cuál va a ser el tratamiento legal y jurisprudencial que tendrán las transmisiones de inmuebles que han sufrido transformación (edificación y/o urbanización), en el sentido de si sólo influirá el valor inicial y final del inmueble –como en principio es de esperar-, o si se tendrá en cuenta el coste de transformación “en obra” afrontado por el propietario, para determinar si ha habido o no plusvalía. O cómo se determinará si ha habido aumento de valor o no, en aquellos casos de división horizontal del inmueble en cuestión, debiendo estar expectante en todo caso a la nueva regulación que se promulgue del impuesto. Todo lo cual hace barruntar que la litigiosidad sobre este impuesto seguirá, al menos durante un tiempo.

Córdoba, 1 de marzo de 2017

José María Pérez Benítez
Abogado. Col. 3861-ICA Córdoba