



Exp: Q24/668/12

**Excma. Sra. Alcaldesa-Presidenta
Ayuntamiento de Zaragoza**

Envío electrónico, destino ud. / ofic.:

Lo1502973 / O00015520

ASUNTO: Sugerencia sobre la posible revisión de liquidaciones firmes de «plusvalía municipal» y de sanciones tributarias por falta de pago de este tributo.

I. ANTECEDENTES

PRIMERO.- Tuvo entrada en esta Institución escrito de queja que quedó registrado con el número de referencia arriba indicado.

En la misma se sostiene que no resulta procedente el pago de la plusvalía municipal y de la sanción impuesta dado que no se produjo incremento en el valor de la finca, objeto de donación. En apoyo de esta consideración se aporta diversa documentación de la que se deducen los siguientes hechos:

.- El día 12 de septiembre de 2013 se otorgó escritura pública de donación de la nuda propiedad de finca sita en Zaragoza a favor del promotor de la queja y de su hermana, por un valor de 519.604,62 euros. Con anterioridad, la donante (madre de ambos) había adquirido el pleno dominio del inmueble en virtud de escritura de manifestación y aceptación de herencia del padre otorgada con fecha de 3 de julio del 2012, fijando como valor del mismo 519.604,62 euros

.- En el año 2015 el Ayuntamiento de Zaragoza inició un procedimiento de comprobación limitada en relación al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la referida donación de la nuda



propiedad de la finca. Este procedimiento de investigación concluyó con liquidación tributaria por importe de 4.931,07 euros, que fue abonada por el promotor de la queja con fecha de 22 de febrero de 2016.

.- Del mismo modo, por estos mismos hechos, el Ayuntamiento también inició un procedimiento sancionador contra el referido donatario, por el que se impone una sanción de 1.117,45 euros, que también fue objeto de abono por el mismo.

.- Por último, consta que el 2 abril de 2024 el promotor de la queja presenta reclamación ante el Ayuntamiento de Zaragoza en la que insta la revisión de oficio contra la referida liquidación firme, invocando la Sentencia del Tribunal Supremo 339/2024, de 28 de febrero y solicitando la devolución de las cantidades abonadas en concepto de plusvalía municipal y de sanción, más intereses de demora.

.- Dicha reclamación es desestimada por Administración local en resolución de fecha 10 de abril de 2024, en la que consta textualmente lo siguiente:

«En relación al escrito presentado en fecha 2 de abril de 2024 solicitando la anulación de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana y solicitando la devolución de las cantidades ingresadas, se pone en conocimiento lo siguiente:

- *las liquidaciones que trajeron causa de la comprobación limitada por la donación efectuada el 12 de septiembre de 2013 fueron abonadas en el año 2016, por consiguiente, hace 8 años, transcurriendo sobradamente el periodo de prescripción previsto en la Ley General Tributaria.*

- *la sentencia n.º 339/2024 de 28 de febrero del Tribunal Supremo a que hace referencia en su escrito en su fundamento undécimo in fine fija la doctrina jurisprudencial: "estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado a) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.la) y 164.1 Constitución Española y 39.1 y 40.1 Ley Orgánica Tribunal Constitucional, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 de la Constitución Española y el artículo 40.1*



Ley Orgánica Tribunal Constitucional que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales

- *Por sentencia firme del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº1 de Zaragoza n.º184/2019 de 20 de septiembre se desestimó el recurso interpuesto».*

SEGUNDO.- Habiendo examinado el contenido del escrito de queja presentado, se resolvió admitir la misma a supervisión, y dirigirse al Ayuntamiento de Zaragoza con la finalidad de recabar información sobre la cuestión planteada en el escrito de queja.

TERCERO.- En contestación con lo solicitado por esta Institución, el Ayuntamiento de Zaragoza remite extenso informe en el que detalla de forma pormenorizada los antecedentes descritos anteriormente, completando el relato fáctico en los apartados que parcialmente se reproducen a continuación:

«1. Mediante Comunicación de inicio de comprobación limitada número 2 47648 13, de fecha 23 de noviembre de 2015 (...), por parte de la Inspección de los Tributos del Ayuntamiento de Zaragoza, se consideró que procedía practicar propuesta de liquidación provisional de oficio de 4.931,07 € (de los que 4.485,51 € eran correspondientes a la cuota y 445,56 € a los intereses de demora), referente a la Donación de la nuda propiedad del 50% de la finca (...)

2. Mediante escrito de fecha 12 de diciembre de 2015 Don Joaquín (...) formuló alegaciones en relación a dicha Comunicación de inicio de comprobación limitada en el sentido de que a efectos del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana el obligado tributario es la persona que obtiene el beneficio de dicha transmisión y no el donatario, no siendo, en consecuencia parte en dicho expediente, por lo que no procede realizar liquidación alguna por dicho concepto (...).

3. Mediante Resolución de fecha 24-12- 015, la Inspectora Jefe acordó: (...) “Aprobar liquidación de comprobación limitada n.º 24764813 por el concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana inherente a la transmisión de la finca situada en (...)



4. *En los datos obrantes en el expediente no consta que, dentro del mencionado plazo de un mes contado desde el día siguiente a que se produjo la notificación del citado escrito de la Jefe del Servicio de Inspección Tributaria (en fecha 13-01-2016), por parte del obligado tributario se interpusiese recurso contra la mencionada Resolución de la Inspectora Jefe de fecha 24-12-2015.*

5.- *Por otra parte, según los datos obrantes en el expediente, con fecha 04-02-2016 se inició expediente sancionador, siéndole ofrecido trámite de audiencia, sin que el interesado formulase alegaciones, por lo que por acuerdo de la Inspectora Jefe de fecha 11 de marzo de 2016, se impuso sanción tributaria, extendiéndose y notificándose carta de pago de clave recaudatoria IT-0051-16, n.º de recibo 226-0 e importe de 1.177,45 €. Según los datos obrantes en la Base de Datos Fiscal del Ayuntamiento de Zaragoza se dicho recibo encuentra en situación recaudatoria de pagado en fecha 31/03/2016.*

6. *Mediante escrito de fecha 30 de agosto de 2018, que tuvo entrada en el Registro del Ayuntamiento de Zaragoza en esa misma fecha (...) se solicitó “DEVOLUCIÓN ÍNTEGRA DE LOS IMPORTES LIQUIDADOS EN CONCEPTO DEL IMPUESTO DE VALOR DE LOS INMUEBLES DE NATURALEZA URBANA, INTERESES Y SANCIÓN APLICADOS POR EL AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA POR LA TRANSMISIÓN DE LA FINCA (...).*

7. *Mediante Resolución de fecha 14-09-2018, la Inspectora Jefe acordó “Desestimar la solicitud de devolución de ingresos (...). El Fundamento de Derecho Primero de esa Resolución sostiene que: “El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU en adelante) regulado en el artículo 104 y siguientes del RDL 2/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, ha experimentado en los últimos tiempos innumerable interpretación por parte de jueces y magistrados, a raíz de la sentencia dictada por el Tribunal Constitucional, 59/2017, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido “pero únicamente en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” (...).*

8. *Mediante escrito de fecha 9 de octubre de 2018, que tuvo entrada en el Registro del Ayuntamiento de Zaragoza en esa misma fecha (...) formuló “RECURSO POTESTATIVO DE REPOSICIÓN” contra la mencionada desestimación de la “solicitud de devolución de ingresos, (...) en base, en síntesis, a*



los siguientes motivos: - “ El Tribunal Supremo entierra la posibilidad de anular el pago cuando hubo ganancias y permite al contribuyente aportar pruebas para confirmar que no ha habido incremento de valor (ver documentos adjuntos escrituras de Aceptación de Herencia y Donación).” - “ La principal novedad de la sentencia del Tribunal Supremo, es la de considerar que la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional del 11 de mayo de 2017, declara dos tipos de inconstitucionalidad para los artículos 107.1 / 107.2.a.” (...)

9. Mediante Resolución de fecha 16-11-2018, la Inspectora Jefe acordó “Desestimar el recurso de reposición interpuesto respecto de la liquidación derivada de la comprobación limitada (...). El Fundamento de Derecho Primero de dicha Resolución sostiene que: “A partir del primer bloque de alegaciones, el recurrente considera adecuado el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, como cauce para recuperar la deuda tributaria, al entender que no se ha puesto de manifiesto incremento de valor del terreno en la transmisión del inmueble. A tal efecto, equipara el procedimiento de la autoliquidación del impuesto con el supuesto que nos ocupa, obviando que la regularización presente se efectuó por la Inspección de Tributos al haberse producido un incumplimiento del contribuyente, al no haber efectuado la autoliquidación (...).

10. Por parte del interesado se interpuso recurso contencioso administrativo (Procedimiento Abreviado 23/2019) contra la mencionada Resolución de la Inspectora Jefe de fecha 14 de septiembre de 2018 por la que se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos respecto de la liquidación derivada de la comprobación limitada (...)

11. Mediante Sentencia número 184/2019, de fecha 20 de septiembre de 2019, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 1 de Zaragoza, acordó desestimar dicho recurso contencioso-administrativo. El Fundamento de Derecho Tercero de dicha Sentencia sostiene que:

“(…) Consta, como hemos dicho que en fecha 29 de diciembre de 2015 se dictó resolución por la que se declaró a (...) obligado al pago de 4.931,07 euros en concepto de deuda tributaria, contra la que no interpuso recurso y en fecha 30 de agosto de 2018 se solicitó la devolución de los ingresos indebidos. En este sentido debe tenerse en cuenta lo que dispone el artículo 221.3 de la LGT (...). Por tanto, estamos ante un acto firme y habrá que atender al supuesto del artículo 221.3 en relación con el artículo 216 (...). Examinada toda la documentación obrante en el



expediente la alegación de la Letrada del Ayuntamiento procede ser estimada habida cuenta de que la pretensión del recurrente es el cálculo de la plusvalía. Así, la desestimación se ajusta a Derecho por cuanto, como queda acreditado que la liquidación no fue impugnada, si bien se presentó posteriormente solicitud de devolución de ingresos indebidos. Dispone al efecto el citado art. 28 LJCA que “No es admisible el recurso contencioso-administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma (...)».

12. *Mediante escrito de fecha 25 de marzo de 2024, que tuvo entrada en el Registro General del Ayuntamiento de Zaragoza en abril de 2024, Don (...) solicitó “se anule la autoliquidación del impuesto de Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana con n.º 000003442 15, derivado de la finca mencionada y se acuerde la devolución del importe ingresado en concepto de Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que asciende a 4.931,07 € CUATRO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y UNO CON SIETE CENTIMOS DE EUROS, y el importe abonado por la sanción impuesta que asciende a 1.177,45 € MIL CIENTO SETENTA Y SIETE EUROS Y CUARENTA Y CINCO CENTIMOS DE EUROS, más los intereses de demora”. (...)»*

13. *Mediante escrito de la Jefa de la Oficina de Inspección Tributaria de fecha 10 de abril de 2024, se puso en conocimiento del interesado, en relación a su citado escrito que tuvo entrada en el Ayuntamiento de Zaragoza en abril de 2024: (...)»*

Según los datos obrantes en el expediente, el mencionado escrito de la Jefa de la Oficina de Inspección Tributaria fue notificado en fecha 24-04-2024»

II.- CONSIDERACIONES JURÍDICAS

PRIMERA.- Es objeto de la presente resolución el estudio sobre la posibilidad de revisión de la liquidación firme de «plusvalía municipal» y de la sanción firme que deriva de la misma, teniendo en cuenta la reciente jurisprudencia que interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad recogida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo.



Así, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de febrero de 2024 revisa la doctrina jurisprudencial que había fijado en Sentencias precedentes de fecha 18 de mayo de 2020 y que había sido reiterada en las posteriores resoluciones judiciales. Y ello, teniendo en cuenta que lo que venía interpretándose hasta ese momento es que la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a), así como del art. 110.4, de la Ley de Haciendas Locales, no determinaba que las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza en vía administrativa pudieran ser revisadas al considerarse que no se incurría en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en los apartados a), e), f) y g) el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

SEGUNDA.- Sin embargo, el Alto Tribunal, en la mentada Sentencia de 28 de febrero de 2024, concluye que: *«Este planteamiento debe ser reconsiderado y (..), esta Sala modifica el criterio jurisprudencial hasta ahora mantenido»*. Y, para ello hace un repaso de las resoluciones judiciales que han ido sucediéndose en el tiempo, admitiendo que: *«(...) no existe una línea jurisprudencial nítida sobre esta cuestión, ya de por si compleja, que resulta aún más necesitada de esclarecimiento en el caso de los actos firmes de aplicación de la plusvalía municipal, ante el diferente alcance y criterios de limitación temporal de sus efectos de las sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU»*.

A tal fin, la Sala menciona la referida Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, recordando que declaró una inconstitucionalidad limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) de la Ley de Haciendas Locales, sólo para determinados supuestos y en la medida en la que sometían a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, declarando también inconstitucional el art. 110 de la misma. Pero lo que subraya el Tribunal Supremo es que esta Sentencia 59/2017 no limita los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad referidas.

Motivo por el cual, el Alto Tribunal mantiene que la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos reguladores del impuesto municipal acarreó la nulidad con *«efectos ex tunc»* de los mismos. Y, por lo tanto, entiende que deben considerarse nulos de pleno derecho los actos dictados en



aplicación de dichas normas cuando no exista incremento del valor del terreno.

Así las cosas, la Sentencia de 28 de febrero de 2024 del Tribunal Supremo fija doctrina jurisprudencial sobre las liquidaciones firmes, anteriores a la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, en las que se haya sometido a gravamen transmisiones que no hubieran supuesto un incremento en el valor del suelo, con el siguiente tenor:

«Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales».

TERCERA.- Con ello se consolida la doctrina jurisprudencial que, sobre el alcance de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad, se ha venido reproduciendo en las Sentencias del Tribunal Supremo. De este modo en una Sentencia anterior, de 10 de julio de 2023, se decía textualmente lo siguiente:

«(...) es cierto que el marco jurídico del alcance y efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas plantea algunas dificultades interpretativas, dada la existencia de pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se modulan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, con alcance variable, pero también de otros muchos en los que no se hace (...).

El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad (...) es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, al disponer que "[...] Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las



Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad [...]". Esta norma ha sido interpretada, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, como un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre)».

Precisamente el Tribunal Constitucional ha dictado con posterioridad otras Sentencias (STC 126/2019 y 182/2021), declarando ya plenamente la inconstitucionalidad de los artículos 107. 1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, en las que sí que fija unos límites adicionales a los efectos temporales mínimos de la declaración inconstitucional que se recogen en el artículo 40 de la LOTC.

CUARTA.- Al hilo de ello, las impugnaciones ordinarias o rectificaciones de autoliquidaciones estarían sometidas a los efectos acotados por las posteriores declaraciones de inconstitucionalidad mencionadas en la consideración anterior. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024 interpreta que esta falta de limitaciones explícitas en la anterior STC 59/2017 permite revisar las liquidaciones firmes por nulidad de pleno derecho en el caso de que no exista un incremento en el valor de los terrenos. Ahora bien, como también se ha mencionado, esta revisión tiene un límite establecido legalmente y que, por lo tanto, rige en toda declaración de inconstitucionalidad. Y es la prevista en el artículo 40.1 de la LOTC.

En efecto, la revisión de las liquidaciones firmes según lo dispuesto en el artículo 217.1 g) de la LGT tiene una restricción y es *«la intangibilidad de las situaciones resueltas por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada»*, con la excepción prevista en el propio artículo 40.1 al añadir lo siguiente: *« salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad ».*



QUINTA.- Es claro que en presente caso ha recaído Sentencia firme dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º UNO de fecha 20 de septiembre de 2019, en la que se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos a instancia del promotor, quien alegaba precisamente la inconstitucionalidad de la norma aplicada para determinar la liquidación tributaria.

La existencia de esta resolución judicial, con independencia de su contenido, y sin perjuicio de lo que puedan decidir en última instancia los Tribunales, podría conllevar la aplicación de lo dispuesto en el artículo 40.1 LOTC, lo que supondría la imposibilidad de revisar la liquidación firme.

En cualquier caso, teniendo en cuenta la salvedad prevista en este artículo 40.1 LOTC, ello no afectaría a la revisión de la sanción firme impuesta por la falta de pago del tributo, siempre que no exista incremento en el valor de la finca, como pudiera suceder en este caso.

En consecuencia, a la vista de la excepción prevista en el artículo 40.1 LOTC, procede realizar una Sugerencia en los términos que seguidamente se exponen.

III.- RESOLUCIÓN

Vistos los antecedentes de hecho y consideraciones realizadas, y en ejercicio de las facultades que a esta Institución confiere el artículo 22 de la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, he resuelto sugerir al Ayuntamiento de Zaragoza que valore la posibilidad de admitir y tramitar la revisión por nulidad de pleno derecho, si no existiese incremento en el valor de la finca, respecto a la sanción firme impuesta por falta de pago de la «plusvalía municipal», en aplicación de la salvedad establecida en el artículo 40.1 LOTC.



EL JUSTICIA DE ARAGÓN

Agradezco de antemano su colaboración y espero que en un plazo no superior a un mes me comuniquen si acepta o no la Sugerencia formulada, indicándome, en este último supuesto, las razones en que funde su negativa.

En Zaragoza, a 26 de diciembre de 2024

Concepción Gimeno Gracia
Justicia de Aragón