

# Las plusvalías con pérdida firmes son nulas de pleno derecho y procede su devolución



Marzo 2024

## ¿Hablamos?

### Manuel Esclapez Escudero

Director responsable de Imposición Local y Catastro de PwC Tax & Legal  
[manuel.esclapez.escudero@pwc.com](mailto:manuel.esclapez.escudero@pwc.com)

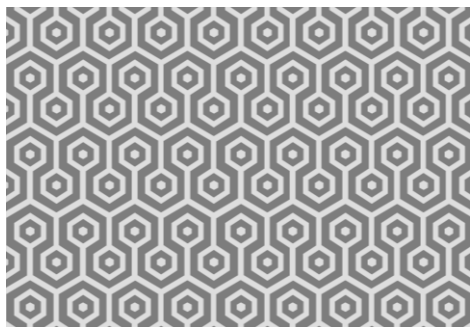
Como ya señalaba en el último periscopio del serial, aún quedan más entregas de la trama, así llegamos a la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024, que reconoce el derecho de los contribuyentes a recuperar, por la vía de la nulidad de pleno derecho, cualquier liquidación de plusvalía aún en supuestos de liquidación firme.

El supuesto de hecho del que deriva esta sentencia reside en una solicitud de inicio del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho (art. 217 LGT), planteada contra una liquidación firme dictada por el Ayuntamiento de Valencia en la que la entidad financiera reclamante solicitaba la devolución de ingresos indebidos al resultar nula la liquidación como consecuencia de la ausencia de incremento de valor del suelo en el momento de la transmisión. La liquidación cuestionada ascendía a 8.869,01 euros, cuando la comparativa entre el precio de adquisición (1.100.000 euros) y el de transmisión (440.000 euros) arrojaba una evidente pérdida de 660.000 euros.

El Juzgado de lo contencioso Nº 3 de Valencia estimó el recurso considerando que la STC 108/22 de 26 de septiembre, suponía la corrección de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la nulidad de pleno derecho de liquidaciones firmes de plusvalías en las que no se había puesto de manifiesto incremento de valor. A ello se sumó si a

estos supuestos les era o no de aplicación la limitación de efectos contenida en la STC 182/21 de 26 de octubre. Así el Auto de 20 de julio de 2023, admitió a trámite el recurso de casación planteado por el Ayuntamiento de Valencia, fijando como cuestión de interés casacional: *“Reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia en virtud de la cual la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1, letras a), e), f) y g), de la LGT, todo ello a la luz de la STC 108/2022, de 26 de septiembre”.*

Pues bien, la reciente sentencia (cuya ponencia ha correspondido al magistrado D. Rafael Toledano), supone un cambio en el criterio del Tribunal Supremo. El criterio anterior (que viene de sentencias de 2020), venía señalando que *“la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 determinará que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria,*



*pues aquellos actos tributarios, y en concreto el que nos ocupa, no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) - único que fue invocado- no es un derecho fundamental de esa naturaleza.”*

Las implicaciones de este cambio de criterio son muy significativas, tanto en el ámbito de la plusvalía, como respecto a los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad, como respecto a la vía de recuperación prevista contra liquidaciones firmes.

Como ya señalamos en otros análisis, la STC 59/2017 de 11 de mayo, a diferencia de la STC 126/2019 de 31 de octubre y, sobre todo, la STC 182/2021 de 26 de octubre; no establecía límite alguno en su aplicación, esto nos lleva a que sea de aplicación la eficacia “ex tunc” (desde siempre) de la sentencia prevista por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) alcanzando sus efectos también a los actos administrativos (liquidaciones, autoliquidaciones o resoluciones) dictados en aplicación de la norma declarada inconstitucional.

La clave reside en que el art. 40.1 LOTIC, únicamente limita la posibilidad de revisión respecto a actos administrativos o disposiciones de *“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”*.

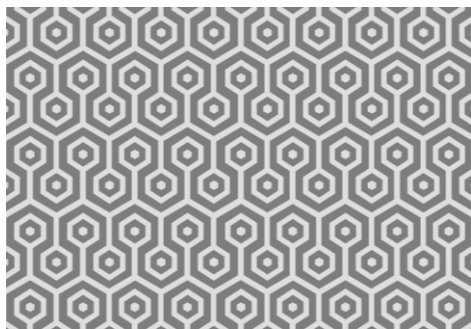
Ello dejaría fuera de la exclusión a liquidaciones y resoluciones cuyos procedimientos hubieran finalizado con sentencia firme 1, pero no aquellos supuestos en los que cabe plantear alguno de los procedimientos extraordinarios de revisión previstos en el artículo 216 LGT, en este caso, devolución de ingresos indebidos

fundada en la nulidad de pleno derecho de los actos como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad.

Esto supone que en caso de declaración de inconstitucionalidad y siempre que no se limiten los efectos de esta en el propio fallo del TC, se podrán cuestionar tanto las liquidaciones como autoliquidaciones. Si estamos ante actos firmes en vía administrativa habrá de plantearse la devolución de ingresos indebidos instrumentalizada bien a través de un procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho (que ni siquiera se somete al plazo de prescripción), o bien por el procedimiento de revocación (que si bien las SSTS de 9 de febrero de 2022, rec. 126/2019, de 14 de febrero de 2022, rec. 442/2019 y de 4 de marzo de 2022, rec. 7052/2019; no permitían para el caso de las plusvalías, tras esta sentencia a buen seguro habrá un cambio de criterio del propio TS).

La STC 108/2022 es la que sin duda ha propiciado este cambio de criterio del TS, pues supera la Jurisprudencia anterior del mismo respecto a la restrictiva aplicación de los procedimientos especiales de revisión, enfatizando en la eficacia originaria de la declaración de inconstitucionalidad sin límites contenida en la STC 59/2017 para supuestos de ausencia de incremento de valor.

Aunque la sentencia da para un análisis de gran calado y extensión nos gustaría resaltar algún pasaje de esta, como el relativo a que *“aunque a partir de determinadas declaraciones de inconstitucionalidad con limitación de efectos, especialmente en el ámbito tributario, se haya llegado a instaurar un estado de opinión que ha dado por sentado que la regla general son los efectos ex nunc de la declaración de inconstitucionalidad. Lo que la Constitución establece, y esa es la regla general, es eliminar, en todo lo posible, los efectos aplicativos de una norma que haya sido declarada inconstitucional”*.



También debemos destacar la mención relativa a que *“lo que en ningún caso establece el artículo 217.1 LGT es que los actos firmes tributarios que hubieren aplicado una norma declarada inconstitucional queden excluidos del cauce de la revisión de oficio por nulidad de pleno derecho”; o la relativa a que la interpretación de los artículos 161.1.1º y 164.1 CE “no requieren de desarrollo normativo alguno, y, desde luego, no admite que ninguna ley limite los efectos de la inconstitucionalidad queridos por la Constitución, y desde luego los artículos 39.1 y 40.1 LOTC no lo hacen”.*

Una vez decretada la viabilidad del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho por el cauce del apartado “g” del artículo 217.1 LGT, el TS establece las pautas para su tramitación, conforme a la particular declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, limitada a supuestos de ausencia de incremento de valor, cuestión ésta que deberá ser analizada en la admisión de la revisión de oficio; donde deberán aportarse las pruebas que acrediten estas circunstancias (en principio, en aplicación del propio criterio del TS y, como luego se ha positivado en el RD 26/2021 de 9 de noviembre, bastarían las escrituras de adquisición y de transmisión).

Si bien el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho no está sujeto a prescripción, el Tribunal Supremo desliza que *“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”*, ello sin duda constituye un aviso de que podrían rechazarse solicitudes de revisión de más de 4 años, como ha hecho el TS en algún otro caso, si bien la regla general es la de la imprescriptibilidad de la acción de nulidad, como recientemente ha señalado el propio TS en otras recientes

sentencias como la de 21 de noviembre de 2023, cabe la posibilidad de que “su ejercicio se modere”.

Así el TS establece finalmente la siguiente doctrina:

*“La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. 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.”*

Por tanto, si sufrieron alguna plusvalía en una transmisión en la que no hubo incremento, aún puede reclamarla, si bien quedará en manos de los Tribunales ponderar si cabe en todo caso independientemente del tiempo transcurrido, o habrá que justificar por qué razón no se accionó antes esta vía, de momento, no lo deje pasar, pues no hay excusa para al menos no plantear este procedimiento especial de revisión.