



Roj: **STS 722/2020 - ECLI:ES:TS:2020:722**

Id Cendoj: **28079130022020100106**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **06/03/2020**

Nº de Recurso: **5923/2018**

Nº de Resolución: **333/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 8980/2019,**  
**SJCA 2040/2018,**  
**STS 722/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 333/2020**

Fecha de sentencia: 06/03/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5923/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/02/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota: Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Devolución de ingresos indebidos. Liquidaciones firmes. Cuestionamiento del método legal de cálculo de la base imponible. No constituye un motivo de revisión de liquidaciones firmes. Improcedencia de la devolución de la cuota ingresada.

R. CASACION núm.: 5923/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 333/2020**

Excmos. Sres.



D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 6 de marzo de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5923/2018, promovido por el Ayuntamiento de Toledo, representado por el procurador de los Tribunales don Alberto Collado Martín, bajo la dirección letrada de don Alberto de Lucas Rodríguez, contra la sentencia núm. 60, de 11 de mayo de 2018, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Toledo, recaída en el recurso núm. 41/2017.

No se ha personado en este recurso la parte recurrida.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por el Ayuntamiento de Toledo contra la sentencia núm. 60, de 11 de mayo de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Toledo, estimatoria del recurso núm. 41/2017 formulado frente a la resolución de fecha 24 de noviembre de 2016, recaída en el expediente administrativo núm. NUM000 y dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Toledo, por la que se desestima la reclamación de ingresos indebidos formulada contra la resolución de la Tesorería Municipal del Ayuntamiento de Toledo, de 13 de abril de 2016, dictada en el procedimiento 3/2016 (expediente núm. NUM001 .12.2015), y se anulan las resoluciones recurridas, condenando a la Administración demandada a devolver a los recurrentes la cantidad de 11.904,56 euros más los intereses legales correspondientes.

**SEGUNDO.-** La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"SEGUNDO.- Para resolver la cuestión planteada por las partes, la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, todos ellos del 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, siguiendo la doctrina previamente recogida en las Sentencias del mismo Tribunal 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, estas últimas dictadas en relación con sendas Normas Forales de los territorios históricos de Guipuzkoa y de Álava.

En el fundamento de derecho jurídico tercero, in fine, de la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, después de traer a colación las citadas Sentencias 26/2017 y 37/2017, se recoge lo siguiente: *"Por las mismas razones debemos concluir aquí que el tratamiento que los preceptos cuestionados de la LHL otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia 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, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el art. 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor ( SSTC 26/2017, FJ 3 ; y 37/2017 , FJ3)".*

Este último matiz de la Sentencia del Tribunal Constitucional es esencial, pues conforme a lo argumentado en la sentencia transcrita, corresponde al sujeto pasivo, - por lo menos hasta que no exista una modificación del art. 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004- acreditar que el aumento de valor no se ha producido o que se ha producido en una cuantía inferior a la que resulta de la fórmula legal -y por tanto se ha infringido el principio de capacidad económica-. En este sentido y matizando lo anterior, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de dieciséis de noviembre de dos mil diecisiete, añade a lo anterior un elemento clave respecto a lo estamos exponiendo.



Dice dicha sentencia:

*"Asimismo la acreditación de la existencia del hecho imponible y la sujeción de la transmisión al tributo en cuestión debe regirse por las reglas de la carga de la prueba establecidas en los arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil en el ámbito del proceso y del art. 105 de la Ley General Tributaria en vía administrativa, debiendo para ello partir de la construcción jurisprudencial general de que es la Administración quien tiene la carga de la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlo, mientras que al sujeto pasivo le corresponde acreditar los hechos que le benefician (deducciones, no sujeciones, exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales), de conformidad a las previsiones del art. 217, apartados 2 y 3 de la LEC .*

*Pues bien, trasladada dicha doctrina de la carga de la prueba al caso que nos ocupa, entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno."*

*En conclusión, consideramos necesario modificar el criterio puesto de manifiesto en los FFDD Quinto y Sexto de la sentencia 1404/2017 de la Sección Cuarta, y unificarlo mediante esta sentencia, por entender que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLHL."*

Siguiendo la anterior doctrina en este caso puede afirmarse objetivamente se ha dado cumplida prueba de ello por la actora respecto a la finca reseñada. Así la parte recurrente acredita mediante el informe pericial de D. Olegario que se acompaña como documento N° 14 que, respecto de la forma de calcular la Base Imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la fórmula utilizada por el Ayuntamiento de Toledo contradice a la norma mientras que la propuesta por la parte demandante es consecuencia lógica de la literalidad de la misma.

Señala el informe, al cual este juzgador bajo criterios objetivos atribuye el suficiente rigor y exhaustividad para adquirir la fuerza probatoria que pretende la parte recurrente, que "Esta opinión se basa en mi formación y experiencia, así como en el análisis de la documentación citada en el Anexo N° 1 y de la normativa aplicable. Además, deben destacarse las siguientes conclusiones y consideraciones que, desde mi opinión técnica y profesional, se obtienen del examen realizado:

1. Se demuestra, por lógica matemática, que la forma de calcular la base imponible del impuesto utilizada por el Ayuntamiento de Toledo no es válida pues lleva a una contradicción con la norma.
2. Se demuestra, por lógica matemática, que la forma de calcular la base imponible del impuesto propuesta por la parte demandante es la única válida y se deduce matemáticamente de literalidad de la norma.
3. El error de la fórmula utilizada por el Ayuntamiento de Toledo se origina al ser una forma de cálculo que grava el incremento futuro, no el que se ha producido y que se pone de manifiesto en la transmisión de la propiedad. Este incremento si se calcula como incremento pasado a partir de la fórmula propuesta por la parte demandante.
4. La fórmula utilizada por el Ayuntamiento en el cálculo de la base imponible lleva a una cuota del impuesto de 34.710,12 € mientras que la fórmula utilizada por la parte demandante obtiene un resultado de 22.805,56 €, resultando una diferencia de 11.904,56 €."

Puede concluirse que la prueba pericial propuesta y practicada por la actora pone de manifiesto un fundado principio de prueba respecto de la existencia de un incremento inferior al considerado por el Ayuntamiento y, siendo que dicha prueba no ha sido eficazmente combatida por el Ayuntamiento demandado- que pudiendo haber propuesto y aportado prueba en contra no lo ha hecho-, solo puede concluirse que, a resultas de la prueba practicada, debe entenderse acreditada la diferencia que respecto a las liquidaciones impugnadas, reclama la actora, lo que obliga a estimar el recurso interpuesto y en consonancia con lo que concluye la sentencia invocada, a anular parcialmente las resoluciones administrativas impugnadas, declarando que existe una diferencia de 11.904,56 euros, respecto a las liquidaciones giradas a la recurrente, habiéndose producido por tanto un ingreso indebido por la referida cantidad, que deberá ser reintegrada a la recurrente con los correspondientes intereses legales, debiendo ser estimado el recurso interpuesto".



La representación procesal del Ayuntamiento de Toledo preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 5 de julio de 2018, identificando como normas legales que se consideran infringidas (i) el artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"]; (ii) el artículo 49 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], así como "la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la reserva de ley en la determinación de la base imponible tributaria", en particular, las sentencias 37/1981, de 16 de noviembre (ES:TC:1981:37) y 179/1985, de 19 de diciembre (ES:TC:1985:179); y (iii) el artículo 221.3 LGT y la doctrina jurisprudencial que lo interpreta, citando a estos efectos la sentencia de 11 de junio de 2015, del Tribunal Supremo dictada en el recurso de casación núm. 1801/2012 (ECLI:ES:TS:2015:2713), con cita de las sentencias de 19 de febrero de 1998, de 22 de noviembre de 1997 y de 27 de marzo de 2002.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Toledo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 17 de septiembre de 2018.

**TERCERO.**- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 12 de septiembre de 2019, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

a) *Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.*

b) *Precisar si la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicados en un supuesto en que hubo incremento de valor probado después de haberse dictado la citada sentencia, aunque inferior al determinado por la Administración tributaria local, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.*

c) *En caso de que se diera a la pregunta anteriormente formulada una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, dilucidar en virtud de qué título jurídico, esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas numerus clausus en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, operaría, y, además, con qué limitación temporal.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación las siguientes:

( Los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

( Los artículos 217 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria.

( Los artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

( El artículo 9.3 de la Constitución Española".

**CUARTO.**- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación del Consistorio, mediante escrito registrado el 21 de octubre de 2019, interpuso el recurso de casación en el que, remitiéndose a lo señalado en las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2019 (RCA 2022/2017 y 2093/2017), niega la posibilidad de admitir un método de cuantificación de la base imponible distinto del que impone el artículo 117 del TRLRL. Apunta que "[n]o cabe la posibilidad de calcular la base imponible del tributo de acuerdo con un método distinto al de la Ley - por eso no pueden existir diferencias susceptibles de devolución en la comparación con el método objetivo aplicado por el Ayuntamiento de Toledo - y, con ello, no existe título alguno que permita la revisión de esas liquidaciones firmes" (pág. 13 del escrito de interposición), rechazando, por tanto, que la declaración de inconstitucionalidad recogida en la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional permita la revisión de liquidaciones tributarias que han ganado firmeza antes de que la misma alcanzara efectos generales - basándose en que el incremento de valor del terreno transmitido es inferior al determinado por la Administración-. Y, por último, respondiendo a las cuestiones planteadas en el auto de admisión sostiene que, "al no incurrir la liquidación en nulidad o anulabilidad no concurre causa alguna de nulidad de las previstas en el artículo 217 de la LGT" (pág. 14).



Finalmente solicita el dictado de sentencia que, sin necesidad de retrotraer las actuaciones al Juzgado de instancia, acuerde:

1º) La estimación del presente recurso de casación, casando y anulando la Sentencia de instancia, confirmando las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento de Toledo y todo ello sin necesidad de retrotraer las actuaciones al Juzgado de instancia.

2ª) Resolver la primera de las cuestiones casacionales planteada en términos idénticos a los recogidos en las Sentencias del Tribunal Supremo de 10/6/2019 (RCA/2093/2017 y RCA 2022/2017), rechazando la posibilidad de abrir la revisión de actos consentidos y firmes y de apreciar la nulidad de las liquidaciones en lo que respecta a las otras dos cuestiones de interés casacional planteadas.

**QUINTO.-** No habiéndose personado la parte recurrida, de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 4 de febrero de 2020, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- *Objeto del recurso*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 60, de 11 de mayo de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Toledo, que estimó el recurso núm. 41/2017 formulado frente a la resolución de fecha 24 de noviembre de 2016, recaída en el expediente administrativo núm. NUM000, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Toledo, por la que se desestima la reclamación de ingresos indebidos interpuesta contra la resolución de la Tesorería Municipal del Ayuntamiento de Toledo, de 13 de abril de 2016, dictada en el procedimiento 3/2016 (expediente núm. NUM001.12.2015).

**SEGUNDO.-** *Antecedentes. La firmeza de las liquidaciones tributarias de las que se solicita la devolución de ingresos indebidos.*

Los antecedentes relevantes para la resolución del presente recurso de casación son los siguientes:

1) La sentencia recurrida estima el recurso contra la denegación de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria respecto a determinadas liquidaciones por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ["IIVTNU"] que habían devenido firmes y abonadas por los contribuyentes. Acuerda la anulación de las resoluciones recurridas y condena a la Administración demandada a devolver a los recurrentes la cantidad de 11.904,56 euros más los intereses legales correspondientes.

2) Consta en la sentencia recurrida y en el expediente administrativo que las liquidaciones del IIVTNU fueron emitidas por el Ayuntamiento de Toledo y abonadas con fechas 16/04/2012, 17/04/2012, 20/04/2012 y 14/05/2012, por una cantidad total de 34.710,12 euros, como consecuencia de la aceptación de la herencia protocolizada en escritura pública de fecha 22/12/2011. La solicitud de ingresos indebidos se presentó el día 30 de diciembre de 2015, y se fundamenta en la alegación de inidoneidad del método de cálculo de la base imponible, por considerar que la aplicación del art. 107 del TRLHL distorsiona el incremento de valor de los terrenos.

3) La sentencia estima el recurso, y declara que procede el cálculo de la base imponible con arreglo al método de cálculo propuesto por los actores, basado en la regla de descuento racional, reconociendo el derecho a la devolución del importe de 11.904,53 euros, por considerar que la cuota tributaria ajustada a Derecho asciende a 22.805,59 euros.

4) La sentencia recurrida acuerda la devolución parcial de la cuota ingresada sin entrar a examinar el alcance del art. 221.3 de la LGT sobre límites de la vía de devolución de ingresos indebidos, que fue la interesada por los recurrentes, ante liquidaciones firmes. Tampoco se analiza en la sentencia recurrida si la doctrina del Tribunal Constitucional que invoca, concretamente la STC 59/2017, podría dar cabida a un motivo de revisión de los previstos en el art. 217 de la Ley General Tributaria.

**TERCERO.-** *Cuestión de interés casacional.*

El auto de la Sección Primera de 12 de septiembre de 2019 acuerda que las cuestiones de interés casacional son las siguientes:

"a) Determinar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos



de Naturaleza Urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.

b) *Precisar si la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicados en un supuesto en que hubo incremento de valor probado después de haberse dictado la citada sentencia, aunque inferior al determinado por la Administración tributaria local, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.*

c) *En caso de que se diera a la pregunta anteriormente formulada una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, dilucidar en virtud de qué título jurídico, esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, operaría, y, además, con qué limitación temporal.*

Por razones de lógica procesal, debemos examinar en primer lugar la segunda de las cuestiones, pues solo habría lugar a considerar las otras dos cuestiones, en caso de llegar a la conclusión de que cabe revisar liquidaciones tributarias firmes en aquellos casos en que, sin cuestionar la existencia de un incremento de valor de los terrenos sujeto a tributación por el IIVTNU, se solicita la revisión con base en el cálculo de la base imponible y, por ende, de la cuota tributaria.

En efecto, si la conclusión es que en un caso como el presente no cabe revisar las liquidaciones tributarias firmes, no habría lugar a entrar a examinar si el cálculo de la base imponible "[...] puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda". Tal cuestión solo tiene relevancia si se llega a la conclusión de que es posible revisar las liquidaciones firmes en que se cuestiona el método de cálculo de la base imponible. De no ser posible la revisión, se trataría de una cuestión puramente teórica, que en modo alguno resultaría relevante para resolver sobre las pretensiones de las partes litigantes, lo que privaría de relevancia, a efectos del recurso de casación, a las otras cuestiones a que se refiere el auto de admisión.

**CUARTO.-** *Criterios interpretativos sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del TRLHL, a la luz de la STC 59/2017.*

Conviene recordar, en primer lugar, la reiterada jurisprudencia de esta Sala sobre los preceptos legales afectados por la declaración de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, sobre la cual se apoya la sentencia recurrida para acordar la devolución de ingresos indebidos. Para ello, hemos de comenzar por reiterar lo afirmado en nuestra sentencia núm. 1163/2018, de 9 de julio, recaída en el recurso de casación núm. 6226/2017 en la que se fijó la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio:

1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del 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, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, 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.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo *en todo caso* (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o, dicho de otro modo, porque "imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica ( SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la 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, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Esta doctrina ha sido reiterada en multitud de sentencias de las que cabe citar la sentencias de esta misma Sala y Sección de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. núm. 4458/2018 - ECLI: ES:TS:2019:3116), de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. núm. 210/2018), y de 23 de abril de 2019 (recurso de casación 332/2018 - ES:TS:2019:1326).

De forma singular, por analizar la misma cuestión que acoge la sentencia recurrida como fundamento de la devolución de ingresos indebidos, esto es, el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU, conviene reiterar lo declarado por esta Sala en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. núm. 210/2018),



en la que, con cita de la sentencia de 23 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación 332/2018 (ES:TS:2019:1326), dijimos:

"2) Rechazada la denominada tesis maximalista, hay que señalar que en la demanda no se aporta ni un solo elemento de prueba sobre un eventual decremento de valor del terreno, y tan sólo se plantea por la parte actora la disconformidad con la fijación de la base imponible por el procedimiento establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, cuestión que no fue resuelta por la sentencia de instancia. Se alega que no es ajustado a derecho el método de cálculo de la base imponible que, a su juicio, debería realizarse con unos parámetros distintos a los realizados por la Administración. Ante todo hay que precisar que no se desvirtúa el valor catastral del terreno a la fecha del devengo, que fue aplicado para determinar la base imponible, y que está correctamente reflejado en las liquidaciones impugnadas, sin que la actora cuestione tal valor catastral. Sobre la base de estas premisas, no puede prosperar el único alegato de la demandante, que resume en que la base imponible del impuesto no debió realizarse sobre el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión gravada. Esta cuestión ha sido analizada reiteradamente en nuestra jurisprudencia, debiendo citarse en este punto lo expuesto en nuestra sentencia de 23 de abril de 2019, dictada en el recurso de casación 332/2018 (ES:TS:2019:1326), en la que analizando una cuestión análoga hemos razonado que:

"[...] no puede prosperar el único alegato de la demandante, que resume en que la base imponible del impuesto no debió realizarse sobre el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión gravada, insistiendo más adelante en que lo correcto, a su entender, sería determinar la base imponible por la diferencia entre el valor catastral y el valor en el momento de la adquisición, según las reglas del descuento racional, siendo el resultado de esta operación de sustracción el valor de partida sobre el que calcular el incremento de valor experimentado por el terreno. Lo que subyace en todo el escrito de demanda es la disconformidad con el procedimiento de cálculo establecido en el art. 107.1 y 107.2 a) del TRLH, por entender que conduce a fijar como base imponible un incremento de valor calculado para un periodo posterior a la fecha del devengo, ya que toma en consideración precisamente el valor de los terrenos que en tal momento tengan asignado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre los que se aplican determinados porcentajes por año en función del tiempo de puesta de manifiesto del incremento valor, determinado por el periodo de permanencia del inmueble en el patrimonio del sujeto pasivo. Sin embargo, ese es precisamente el método de cálculo establecido por el legislador, a tenor de los art. 107.1 y 107.2 a) TRLHL y no existe duda alguna, y la prueba pericial aportada por el actor no lo desvirtúa - antes bien lo afirma explícitamente - de que las operaciones aritméticas realizadas en la autoliquidación reflejan fielmente el mandato normativo que está determinado en el art. 107.1 y 107.2.a) del TRLHL, en relación con el art. 107.4 del mismo texto legal, y con remisión al porcentaje anual que, dentro de los límites del art. 107.4 del TRLHL, fije cada ayuntamiento. Se trata, por tanto, de un procedimiento que se ajusta al mandato legal, y que no puede ser sustituido por otro, tal y como pretende el recurrente, por resultar sujeto al principio de legalidad y reserva de ley establecido en los artículos 7 y 8 respectivamente, ambos de la Ley General Tributaria. Sería preciso cuestionar primero la constitucionalidad del mandato legal, cuestionamiento que ni tan siquiera se propone por la parte recurrente.

La demandante plantea erróneamente la cuestión como el resultado de la incorrecta aplicación de fórmulas matemáticas de capitalización simple, frente a la del descuento racional que estima necesaria para fijar la base imponible, lo cual no constituye, en puridad, el núcleo del problema que plantea. En realidad, lo que propone la actora es una alteración del procedimiento de cálculo que desconoce directamente el mandato legal del art. 107.4 TRLHL. Lo que la actora llama "actualizar" el valor catastral, en realidad consiste en descontar al valor catastral vigente a la fecha del devengo el valor que resulte de aplicar a aquél la fórmula del descuento racional, utilizando como tipo de descuento los tipos porcentuales resultante de aplicar el porcentaje de incremento previsto legalmente para el número de años del periodo de devengo. La actora no ha aportado una prueba pericial técnica, o de otro tipo, que evidencie, en este caso, la inadecuación del método de cálculo derivado del mandato legal del art. 107 TRLHL al principio de capacidad económica del art. 31.1 de la CE, ni tampoco que la aplicación de la fórmula del descuento racional responda al mandato legal, lo cual por otra parte es evidente, ya que la expresión algebraica del mandato del art. 107.4 TRLHL es bien simple y se corresponde con el cálculo realizado en la liquidación originaria" (FD 4).

En el presente litigio, en el concreto supuesto que examinamos no existe duda alguna sobre la existencia de incremento de valor de los terrenos, pues la actora no ha intentado acreditar el decremento que invoca y, por otra parte, la Sala no tiene duda de que, en tal situación de real incremento de valor de los terrenos, la cuota tributaria resultante no supone afectación alguna del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo, al ser ajustada a Derecho la resolución del Ayuntamiento que desestimó la impugnación de la liquidación" (FD cuarto).

Estas consideraciones resultan de plena aplicación al caso que enjuiciamos, pues, como ya se ha reseñado anteriormente, en el caso litigioso se trata de una adquisición a título gratuito respecto a la que los recurrentes



no cuestionan que haya existido un incremento de valor de los terrenos superior a la cuota determinada conforme al art 107.4 TRLHL. El alegato de los demandantes se limita a que, en su criterio -que es respaldado por la sentencia recurrida-, la forma de calcular la base imponible refleja un incremento de valor superior al que a su juicio ofrecería una fórmula de cálculo distinta, basada en aplicar la fórmula matemática del descuento racional. Resulta obvio, por tanto, que no se está en ningún caso ante un supuesto afectado por la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, complementada con la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 126/2019, que introduce determinadas matizaciones para casos que, como el que nos ocupa, cuestionan el método legal de cálculo de la base imponible.

En efecto, la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la limitación del alcance de la declaración de inconstitucionalidad del art. 107 TRLHL es muy clara y no ampara una eventual revisión del acto firme de liquidación a que se refiere este litigio. Así resulta a la luz de la sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, que, pese a declarar la inconstitucionalidad del citado precepto, no lo hace de forma absoluta e incondicionada, como tampoco lo hizo la STC 59/2017, sino que excluye extender la declaración de inconstitucionalidad en aquellos casos en que, como el que enjuiciamos aquí, la cuota tributaria devengada por el gravamen no supera el incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente con la transmisión que determina el devengo del IIVTNU.

La referida STC 126/2019 declara que:

"[...] en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo ( art. 31.1 CE) (FJ cuarto).

5. [...] el art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

a) 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. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (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" (FJ quinto).

Conviene añadir que incluso para el supuesto de la citada declaración de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional ha introducido una precisión sobre el alcance concreto del fallo, al declarar que "[...] [p]or 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".

Pues bien, en el presente caso se trata de una liquidación firme, en la que ni tan siquiera se cuestiona la existencia de un incremento de valor de los terrenos objeto de transmisión, ni se afirma que el mismo resulte superior o sensiblemente próximo a la cuota tributaria devengada por la aplicación del art. 107.4 TRLHL. Por consiguiente, es obvio que no cabe la revisión de las liquidaciones firmes, puesto que la aplicación del dicho precepto y del sistema de cálculo de la base imponible que previene no arroja un resultado que incurra en el alcance confiscatorio y vulnerador del art. 31.1 CE, que se requiere para incurrir en el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad de art. 107.4 TRLHL. No cabe, por tanto, acceder a la revisión de las liquidaciones firmes.

Por otra parte, en ningún caso es ajustado a Derecho dar lugar a la declaración de devolución de ingresos indebidos sin seguir previamente alguno de los procedimientos de revisión del art. 216 LGT, como exige la remisión que al mismo hace el art. 221.3º LGT, que dispone:





"3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley"

La sentencia recurrida no razona nada respecto a la firmeza de las liquidaciones, y confunde el derecho a la devolución de ingresos indebidos con el derecho a instar que un ingreso previamente realizado sea declarado como indebido, cuando es así que este segundo derecho, tratándose de liquidaciones, exige que se ejercite dentro de los plazos preclusivos del recurso o de la reclamación establecidos por la Ley (en virtud del principio de seguridad jurídica del art. 9 de la CE), puesto que, en otro caso, resultaría que no existirían unos plazos preclusivos, o que serían superfluos o inútiles, con lo que aquellos contribuyentes o sujetos pasivos que presentaran en tiempo y forma sus recursos o reclamaciones estarían actuando con una diligencia gratuita e innecesaria, ya que, en vez del plazo establecido para recurrir, podrían utilizar los cuatro años del art. 66.d) de la LGT; plazo que procede respecto de ingresos que ya han sido declarados indebidos, o en casos especiales, como el de las autoliquidaciones, en los que no ha existido un acto administrativo previo. La recurrente podía haber interesado la revisión de los actos liquidatorios litigiosos por causa de nulidad para, en su caso, obtener el efecto devolutivo, pero no instar directamente la acción de devolución, haciendo de peor condición a aquellos contribuyentes que cuestionaron las liquidaciones en tiempo y forma. Procederá, pues, calificar de incorrecta la vía procedimental que ha acogido la sentencia recurrida para revisar la liquidación firme y declarar el derecho a la devolución de unos pagos que considera indebidos, en tanto que ha obviado la firmeza de las liquidaciones tributarias.

**QUINTO.- Fijación de la doctrina de interés casacional.**

En consecuencia, procede fijar la doctrina de interés casacional respecto a la segunda de las cuestiones planteadas, y en tal sentido hemos de afirmar que en un caso como el examinado, en que existió un incremento de valor del terreno que determinó el devengo del IIVTNU, las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL efectuadas en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de octubre.

Dada la posición fijada respecto a esta cuestión, no procede analizar las otras dos cuestiones de interés casacional, por las razones expuestas en el anterior fundamento de derecho tercero.

**SEXTO.- Resolución de la pretensiones.**

De lo razonado se sigue que procede declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Toledo contra la sentencia núm. 60, de 11 de mayo de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Toledo, estimatoria del recurso núm. 41/2017, sentencia que casamos y anulamos. Una vez situados en la posición de instancia, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo pues la resolución administrativa que denegó la devolución de ingresos indebidos de liquidaciones tributarias firmes es ajustada a Derecho, pues el art. 221.3º LGT previene que: "3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley". En este caso, los actores no plantearon en la demanda, ni anteriormente en la vía administrativa, ningún motivo que pudiera tener cabida en dichos procedimientos de revisión, revisión que tampoco se instó, limitándose a discrepar de la adecuación del método de cálculo de la base imponible, pero sin cuestionar la existencia de un incremento real y efectivo del valor de los terrenos.

**SÉPTIMO.- Costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad. Tampoco procede hacer especial imposición a ninguna de las partes de las causadas en la instancia, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, al existir serias dudas de derecho sobre la cuestión controvertida.

**FALLO**



Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento quinto:

**1.-** Haber lugar al recurso de casación núm. 5923/2018, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Toledo contra la sentencia núm. 60, de 11 de mayo de 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Toledo, recaída en el recurso núm. 41/2017, sentencia que se casa y anula.

**2.-** Desestimar el recurso contencioso-administrativo 41/2017, interpuesto por la representación procesal de don Ignacio, don Emilio y don Eulogio contra la resolución de 24 de noviembre de 2016, recaída en el expediente administrativo núm. NUM000, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Toledo, por la que se desestima la reclamación contra la resolución de la Tesorería Municipal del Ayuntamiento de Toledo, de 13 de abril de 2016 dictada en el Procedimiento 3/2016 (expediente núm. NUM001.12.2015) sobre denegación de devolución de ingresos indebidos. Confirmar las resoluciones administrativas impugnadas.

**3.-** Hacer el pronunciamiento sobre costas del presente recurso de casación y de las causadas en la instancia en los términos previstos en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recuso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Toledano Cantero, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.