

# El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: ¿una crónica anunciada?

Lucía M.<sup>a</sup> Molinos Rubio<sup>1</sup>

## RESUMEN

No puede negarse que la figura impositiva que ocupa el objeto de este trabajo está “viva”, así se ha manifestado en los años recientes, pongamos en los últimos quince años. La actualidad que nos asalta no solo esta motivada por la reforma que ha supuesto la reacción del legislador estatal ante la declaración que contiene la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, lo cierto es que puede ir más allá: podemos no solo atender a lo que se suponía podría ocurrir, sino también a lo que puede seguir ocurriendo. En el trabajo revisaremos los pronunciamientos jurisprudenciales que fueron dando respuesta ante el silencio del legislador, de cómo la labor de interpretación para la aplicación de las normas resolvió cuestiones en las que de hecho no se respetaban principios materiales de justicia tributaria. Revisaremos cómo ha quedado configurado, tras la rápida reacción contenida en el Real Decreto-ley 26/2021, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terreno de Naturaleza Urbana, observaremos el impacto que ello ha supuesto sobre los recursos de las entidades locales y nos pronunciaremos respecto a la solución que se ha concedido, recogiendo distintas opiniones respecto a su constitucionalidad.

**Palabras claves:** Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, constitucionalidad, reforma, capacidad económica, no confiscatoriedad.

.....  
1 Profesora Contratada Doctor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Zaragoza. Este trabajo debe entenderse como parte de las actuaciones que el Grupo de Investigación AGUDEMA (Agua, Derecho y Medio Ambiente, Grupo de referencia competitivo S 2120 R, BOA 62, de 26.03.2020), desarrolla con financiación del Gobierno de Aragón en el seno del IUCA (Instituto Universitario de Ciencias Ambientales).

## ABSTRACT

We cannot deny that the tax that occupies the object of this work has “life”, it is alive, and this has been manifested in recent time, let's say in the last fifteen years. The current situation that concerns us is not only motivated by the reform that has led to the reaction of the state legislator to the declaration that contains the ruling of the Constitutional Court, October 26, 2021, we can go further: not only attend to what was supposed to happen, but also what can continue to happen. We will review the jurisprudential pronouncements that were responding to the silence of the legislator, how the interpretation work for the application of the norms resolved issues in which in fact material principles of tax justice were not respected. We will review how the Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana has been configured, in a hurry, we will observe the impact that this has had on the resources of local entities and we will pronounce on the solution that has been granted, collecting different opinions regarding its constitutionality.

**Key words:** Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, constitutionality, reform, economic capacity, non-confiscation.

## SUMARIO

**I.** INTRODUCCIÓN. **II.** ORIGEN DE LA CRÓNICA: LOS PRIMEROS PRONUNCIAMIENTOS. **III.** LOS EFECTOS DE LA HASTA AHORA ÚLTIMA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. **IV.** EL REAL DECRETO LEY 26/2021: LA REACCIÓN DEL LEGISLADOR. **V.** EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ADAPTADO AL MANDATO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. **1.** Nuevo supuesto de no sujeción. **2.** La cuantificación del impuesto. **A.** Método de objetivo de cuantificación de la base imponible: valor catastral del terreno y periodo de generación. El método tradicional. **B.** Método directo de cuantificación de la base imponible. **C.** Cuota íntegra y tipo de gravamen. La no confiscatoriedad. **3.** Otras cuestiones. **VI.** ADECUACIÓN, O NO, DEL INSTRUMENTO NORMATIVO EMPLEADO: ¿QUÉ FUTURO SE AUGURA AL REAL DECRETO LEY 26/2021? **VII.** DESDE CUÁNDO Y HASTA CUÁNDO ES EFECTIVO EL MANDATO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021. **VIII.** ÚLTIMAS CONSIDERACIONES. **IX.** NOTA BIBLIOGRÁFICA

## I. INTRODUCCIÓN

Sin remontarnos a antecedentes históricos más allá del comienzo del actual siglo, no podemos obviar la importancia que representa el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) en los recursos propios de las entidades locales, los datos que muestran la siguiente tabla son contundentes.

AÑO	INGRESOS POR IIVTNU EN ARAGÓN MILES EUROS	INGRESOS LOCALES FISCALES EN ARAGÓN MILES EUROS
2004	31.898	532.157
2005	37.939	588.055
2006	40.425	682.083
2007	33.359	708.499
2008	29.504	683.061
2009	28.628	701.869
2010	27.776	717.128
2011	28.293	729.731
2012	30.936	764.891
2013	57.083	761.016
2014	67.520	777.595
2015	81.618	815.816
2016	87.538	820.727
2017	78.184	836.120
2018	67.473	878.172
2019	64.183	657.745

Así, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, según datos de 2019, generó al conjunto de las haciendas locales de todos los municipios del territorio nacional un total de 2.675.728.000 €, correspondiendo a Aragón 64.183.000 €, alcanzándose el 85,99 % de recaudación sobre derechos reconocidos netos<sup>2</sup>, suponiendo un 7,32 % del total de los ingresos totales, según se desprende del cuadro anterior.

Concretamente, para el año 2022, el Ayuntamiento de Zaragoza preveía ingresar 45 millones de euros. Pero tras la modificación producida por el Real Decreto-ley (RDL) 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor

.....  
2 <https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2019.pdf>.

de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) el descenso que se ha calculado en los ingresos provenientes por esta figura puede alcanzar el 30 %, y en términos comparativos con el ejercicio de 2019 hasta el 50 %.

Los técnicos del Ministerio de Hacienda estiman que los ayuntamientos perderán al menos 78 millones de euros al año con la nueva regulación del impuesto, entre los más perjudicados se encuentra el Ayuntamiento de Zaragoza<sup>3</sup>. Ghesta<sup>4</sup> ha advertido que entre las ciudades de más de 150.000 habitantes el descenso en la recaudación superará el 20 %, considerando solo el efecto de los nuevos coeficientes del método objetivo. Tan solo cuatro municipios podrían aumentar sus ingresos, ya que tenían unos porcentajes anuales inferiores a los nuevos coeficientes máximos –siempre que no aprueben coeficientes inferiores a los máximos permitidos–. Ciertamente es que la memoria que acompaña al RDL dice que el impacto económico y presupuestario no puede ser calculado, entre otros motivos porque no se puede fijar un número de hechos impositivos, ni el periodo de generación –también se alude a la dinámica del mercado inmobiliario y a los tipos impositivos y coeficientes que los ayuntamientos pueden fijar en el ejercicio de sus potestades de ordenación del impuesto–, si bien resulta evidente que el impacto sobre los recursos de las arcas municipales será negativo.

## II. ORIGEN DE LA CRÓNICA: CAUSAS Y PRIMEROS PRONUNCIAMIENTOS

La crisis del sector inmobiliario español vivida desde al menos 2008 puso de manifiesto muchas obviedades del comportamiento del mercado inmobiliario que empujó a un cierto abismo a la actividad de promoción y arrastró también al sector de la construcción; lo que sin lugar a duda podemos tener presente es que lo que parecía imposible, pues así nos lo decían las normas, fue posible: que los terrenos perdieran valor. No siendo partidarios de la cita propia, pero en aras de la brevedad, en una publicación anterior y más cercana en el tiempo a lo entonces sucedido, ya se ponía de manifiesto lo acontecido en el “estallido de la burbuja inmobiliaria”<sup>5</sup>, y comprobamos como se inició por parte de los obligados tributarios una intensa actividad ante los tribunales de justicia, si bien hubo que esperar a que se produjeran los primeros reconocimientos a favor de los postulados de los contribuyentes.

.....

3 <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=1018>.

4 Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda. <https://www.gestha.es>.

5 MOLINOS RUBIO, L. M.<sup>a</sup>, (2014), pp. 329 y ss.

La sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 59/2017, de 11 de mayo, vino a expulsar del ordenamiento jurídico, en los términos de su FJ 5º, al artículo 107.1 y 107.2 a) y al art. 110.4 del TRLRHL. Esto no suponía que no debieran seguir aplicándose los preceptos, ni mucho menos, lo que suponía es que no se podían gravar por el método objetivo fijado en el Texto Regulador de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana cuando se comprobaba que se había producido una minusvalía/pérdida patrimonial, que no se constataba un aumento de valor en los terrenos.

Creemos conveniente reproducir, en estos momentos el FJ 5 de la STC 59/2017 (la negrita es nuestra):

*“Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, deben efectuarse una serie de precisiones últimas sobre su alcance:*

*a) El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2a), «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5).*

*b) Como apunta el Fiscal General del Estado, aunque el órgano judicial se ha limitado a poner en duda la constitucionalidad del art. 107 LHL, **debemos extender nuestra declaración de inconstitucionalidad y nulidad, por conexión** (art. 39.1 LOTC) con los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, **al art. 110.4 LHL**, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre este último citado precepto y las reglas de valoración previstas en aquellos, cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, **el cual «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene»** [ SSTC 26/2017, FJ 6; y 37/2017, FJ 4 e)]. Por consiguiente, **debe declararse inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir 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).*

*c) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que **la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador**, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ( SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)”.*

El Tribunal Supremo (TS) concretó el alcance que debía concederse a la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, la interpretó en el sentido que consideraba erróneo entender que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, hubieran sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, posibilidad que rechazó formalmente al afirmar que tales artículos adolecían solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, y en este sentido podemos acudir entre otras a las SSTs de 9 de julio de 2018, de 29 de febrero de 2019, y 24 de mayo de 2019 –el Tribunal Supremo llegó a dictar más de 50 sentencias sobre la cuestión desde mediados de noviembre de 2018 hasta febrero de 2019–.

El TS no acogió las conclusiones que alcanzaron algunos Tribunales Superiores de Justicia que consideraron expulsados definitivamente de nuestro ordenamiento los referidos preceptos –la denominada tesis maximalista–.

El TS nos recordó que, aunque es válida la opción legislativa de someter a tributación los incrementos de valor mediante un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, lo que le estaba vetado al legislador era presumir *iris et de iure* el incremento de valor por el mero transcurso del tiempo, e impedir al sujeto acreditar, por cualquier medio admitido en derecho que no se había producido el hecho imponible.

Lo que sí que no resultó controvertido fue que correspondía al legislador llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 de la Constitución Española (CE), del principio de capacidad económica.

Se entendió que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectuó en relación con el artículo 110.4 del TRLHL fue total, que se expulsaba completa y definitivamente del ordenamiento jurídico en unas determinadas circunstancias: ante la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en los supuestos en los que no se había producido un incremento de valor en el terreno por el mero transcurso del tiempo. Si bien correspondería al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas, y una vez demostrada la inexistencia de plusvalía, no procedería la liquidación del impuesto, o, en su caso, correspondería la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución.

De lo hasta aquí expuesto podemos concluir que, en la aplicación del impuesto, el contribuyente siempre podía demostrar que la transmisión del terreno de naturaleza urbana no ponía de manifiesto incremento de valor alguno, pues si se continuaba gravando toda transmisión por el método objetivo previsto en el artículo

107 del TRLRHL podría incurrirse en supuesto de nulidad. La cuestión era cómo se llevaba a cabo, cómo se articulaba en la ordenanza reguladora del impuesto.

Con arreglo al ordenamiento tributario, en puridad, estaríamos ante un supuesto de no sujeción, como ya ha sido defendido en anteriores ocasiones<sup>6</sup>, incluso con anterioridad a la sentencia de referencia del TC. Lo que nos ocurría era que las ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto de los municipios de régimen común no disponían de competencia alguna para regular los supuestos de no sujeción, si bien estaban obligados a atenderlos en la aplicación del impuesto. Sí que lo pudo llevar a cabo la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Pamplona, tras la modificación de la Ley 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra que añadió el apartado 4 a su artículo 172<sup>7</sup> –en términos similares a la redacción que se ha dado en el RDL 26/2021–.

.....

6 MOLINOS RUBIO, (2014), p. 371.

7 Redacción concedida por el art. 1 de la Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, para los hechos imponible que se produjeran a partir del día 15 de julio de 2017:

*“No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y de adquisición del terreno.*

*A estos efectos, el sujeto pasivo deberá aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor.*

*Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y de adquisición del terreno se tomarán los satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten las citadas operaciones, o bien los comprobados por el Ayuntamiento o por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos.*

*Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquel que conste en la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o bien el comprobado administrativamente...*

*A efectos de lo dispuesto en este apartado, la Administración tributaria de la Comunidad Foral comunicará a los Ayuntamientos los valores comprobados por aquella, respecto de inmuebles sitos en sus respectivos términos municipales.*

*En el caso en que el valor del suelo no se encuentre desglosado, se calculará aplicando la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble. Esa proporción se aplicará en su caso tanto para la transmisión como para la adquisición del inmueble.*

*..., se mantendrá, en todo caso, la obligación de presentar la declaración ...*

*En el supuesto de que no exista incremento de valor del terreno con arreglo a lo dispuesto en este apartado, en la posterior transmisión de los inmuebles no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición, a efectos del cómputo del número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos...”*

Visto que no se podía incluir el supuesto de no sujeción en las ordenanzas reguladoras del impuesto, lo que sin lugar a duda hubiera proporcionado seguridad en la aplicación del impuesto, el contribuyente podía alegar la no generación de incremento de valor, correspondiéndole la carga de la prueba al mismo, y era en la gestión del impuesto donde se podía articular la adecuación impuesta por el mandato recibido de los tribunales.

Los particulares continuaron planteando cuestiones que se suscitaban por la exigencia del impuesto ante situaciones que no se consideraban conformes a los principios materiales de justicia tributaria. Así, el TC tuvo que pronunciarse sobre la cuestión consistente en si deberían atenderse los casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. El TC en su sentencia de 31 de octubre de 2019, STC 126/2019, en su FJ 5 estableció que:

*“La situación que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad no puede considerarse en modo alguno como excepcional y, por tanto, el efecto negativo que provoca no es posible asumirlo como algo inevitable en el marco de la generalidad de la norma. Antes, al contrario, se produce en relación con supuestos generales perfectamente definibles como categoría conceptual, razón por la cual, la legítima finalidad perseguida por **la norma no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera, contrarias, como hemos visto, al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad** (art. 31.1). En consecuencia, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 32 de Madrid, y, en consecuencia, declarar que 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.

Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. **Por 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.**

b) **La necesaria intervención del legislador:** es importante señalar que una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017, de 11 de mayo, y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia.

No hay que olvidar que, de conformidad con el art. 31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente “con arreglo a la ley” y exclusivamente “de acuerdo con su capacidad económica”. Por otra parte, el principio de autonomía financiera de los municipios (arts. 137 y 140 CE) exige que las Haciendas locales dispongan de medios financieros suficientes para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos, las funciones que legalmente les han sido encomendadas, fundamentalmente, mediante tributos propios (art. 142 CE), pero que por estar sometidos al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), corresponde al legislador estatal integrar las exigencias derivadas de esa reserva de ley como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10. c)].

**Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el BOE núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la**

*claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018, de 13 de diciembre, FJ 5).*

De nuevo le correspondió al TS pronunciarse en relación con el alcance de la sentencia del TC 126/2019. Así, en sus sentencias de 9 y 14 de diciembre de 2020, el TS vino a considerar que:

*... la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto, tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone claramente una carga excesiva, exagerada y, desde luego, no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente, si bien quedaría por establecer cuáles sean las consecuencias de esta declaración, esto es, qué alcance ha de otorgarse a una liquidación tributaria que, aplicando un precepto legal que no puede calificarse de inconstitucional en la medida en que grava un incremento de valor constatado, establece una cuota que hemos reputado confiscatoria al absorber la totalidad de la riqueza gravable, esto es, al obligar al contribuyente a destinar al pago del tributo toda la plusvalía puesta de manifiesto en la transmisión de la finca cuando tal plusvalía es el (único) indicador de capacidad económica previsto por el legislador para configurar el impuesto.*

Pero el Tribunal, como ya vino a anticipar el TC, no es el órgano que deba concretar, ni fijar *qué porcentaje de incremento de valor podría coincidir con la cuota tributaria para que no existiera la exageración, el exceso o la desproporción que aquí concurre. Tampoco, obviamente, nos corresponde analizar el sistema en su conjunto, o ponerlo en relación con el concreto contribuyente para obtener un canon aceptable que excluyera, en este supuesto específico, el alcance confiscatorio.*

En ambos asuntos se consideró contrario a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad, no siendo respetuoso con la justicia tributaria, el hecho de que la cuota girada por el devengo del impuesto fuera superior al incremento del valor constatado.

De nuevo los municipios se encontraban ante un supuesto en el que la gestión en la aplicación del tributo sería la que en puridad determinara el estricto cumplimiento del mandato constitucional, no pudiendo fijarse en las ordenanzas fiscales de los municipios de territorio común otra disposición general que contribuyera a un nivel de seguridad jurídica deseado. De hecho, fueron varios los municipios que fueron adaptando sus modelos de declaración, autoliquidación, y comunicación para que los obligados tributarios cumplieran conforme a los mandatos que se derivaban de los pronunciamientos del TC y doctrina elaborada por el TS en una concreta aplicación de los mismos.

### III. LOS EFECTOS DEL HASTA AHORA ÚLTIMO PRONUNCIAMIENTO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Así las cosas, el legislador no tomó cartas en el asunto, y los municipios tenían que ir sorteando las dificultades que suponía la presentación, en ocasiones masiva, de declaraciones o autoliquidaciones que solicitaban la no exigencia del tributo por no producirse incremento de valor en el terreno –argumentando e intentando probarlo de múltiples maneras– o por resultar confiscatorio el importe de la cuota –fuera el 100 por cien del incremento, el 90, el 80, ...–. Los órganos gestores del impuesto, dicho con sus propias palabras, tenían “un atasco” considerable, no llegaban a revisar las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por los sujetos pasivos.

El nuevo punto de inflexión en esta crónica se produce tras la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021. Varios pueden ser los motivos de la afirmación anterior: «*overruling*» de la doctrina constitucional en la interpretación de los principios constitucionales de justicia tributaria, atención especial al principio de capacidad económica; la expulsión definitiva de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL del ordenamiento jurídico, que ha impedido la liquidación, comprobación, recaudación y revisión del impuesto durante un determinado periodo de tiempo; las situaciones que se declaran consolidadas, y el mandato expreso que se realiza al legislador, que por imperiosa necesidad lleva a efecto en menos de un mes, de modificar y adaptar el régimen legal del impuesto.

En relación con el primer motivo de la afirmación de este apartado, hemos de decir que la cuestión ha sido criticada por la doctrina, llegando a afirmar que *no es fácil encontrar un caso análogo en la ya relación de resoluciones del Tribunal Constitucional en el que se retuerzan tanto argumentos a favor y en contra de la constitucionalidad de la norma enjuiciada, hasta dibujar un verdadero esperpento*<sup>8</sup>. El principio de capacidad económica ocupa la atención de la sentencia, lo proclama en elemento esencial del sistema impositivo<sup>9</sup>, considerando al de no confiscatoriedad como una manifestación del mismo.

De hecho, en el FJ 4º de la STC 182/2021 se reconoce que si se aplicara al caso la doctrina sobre la capacidad económica como criterio de imposición se procedería a la desestimación de la cuestión planteada, si bien a continuación viene a establecer que los postulados sobre el principio deben ser revisados por tres razones, que en esencia son: porque se basa en un pronunciamiento aislado, y como refleja

.....  
8 En este sentido, RUBIO DE URQUÍA (2021b), pp. 5-15.

9 ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA (2021).

la doctrina del TC, *la adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente será una cuestión de grado en función de la categoría y caracteres de cada tributo (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo), y podrá ceder ante la existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria para su no materialización.* Segunda razón: porque *la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos exige que se haga, no de cualquier manera, sino “de acuerdo con su capacidad económica”;* cualidad subjetiva del obligado a contribuir ... que se erige no solo en un criterio inspirador de sistema tributario... u ordenador de dicho sistema..., sino que opera singularmente también, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), *en la configuración de cada tributo.* Y tercera, porque *el tributo solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida –en función– de la capacidad económica.*

El cambio de criterio en la interpretación del principio de capacidad económica, el denominado *overruling*, queda recogido en el FJ 5 de la STC 186/2021, que revisa la aplicación del principio de capacidad económica como criterio de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU. El principio de capacidad económica no solo se ha de observar, proyectarse, sobre el hecho imponible del impuesto, sino también de cómo ha de calcularse, conectando el hecho imponible con la base imponible.

Si bien no es el objeto principal de este trabajo, sí que queremos reproducir el FJ 5, en parte, para tenerlo en consideración en el desarrollo del mismo:

...

B) *Así las cosas, y aplicando la doctrina constitucional de la capacidad económica como criterio de imposición expuesta en el fundamento jurídico anterior a los preceptos legales cuestionados en su configuración actual tras las SSTC 59/2017 y 126/2019 (RTC 2019, 126), puede afirmarse que a un impuesto de carácter real y objetivo como el IIVTNU, con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto), y sin constituir una figura central de la imposición directa, le es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición. Lo que implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017 (FJ 3) al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, **incremento real, y no potencial o presunto**, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento*

se sometan a tributación, en principio, **en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero.**

Si bien es cierto que la forma más adecuada de cuantificar esta plusvalía es acudir a la efectivamente operada, **el legislador, a la hora de configurar el tributo, tiene libertad para administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser, como ya se ha manifestado, el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria.** De ahí que, con la revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos, deba matizarse la afirmación vertida en la STC 59/2017 de que, siendo el hecho imponible del tributo un índice de capacidad económica real (puesto que no pueden someterse a tributación situaciones de no incremento de valor), “es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto” (FJ 3). Y ello porque **la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable.**

C) Sentado lo anterior, debe rechazarse ab initio que el método estimativo del incremento de valor gravado en el IIVTNU sea consecuencia del carácter extrafiscal de este tributo. Incluso, el fundamento tradicionalmente asignado a este impuesto (art. 47 CE: “La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”) no hace sino confirmar la finalidad fiscal o recaudatoria del mismo, al igual que la tienen las contribuciones especiales eventualmente exigibles por el aumento del valor de los inmuebles debido a la realización de obras públicas y a la creación o ampliación de servicios públicos. Tampoco puede considerarse que los preceptos legales cuestionados (i) establezcan una norma antifraude fiscal, al no pretender combatir conductas elusivas concretas del deber constitucional de contribuir, o (ii) que se basen en la imposibilidad técnica del legislador de establecer otra forma de cálculo de las plusvalías del suelo urbano, puesto que no faltan ejemplos alternativos en los antecedentes históricos de este mismo impuesto local, en el Informe de la Comisión de Expertos para la

revisión del modelo de financiación local de julio de 2017 o en los numerosos estudios científicos que, sobre este particular, han proliferado tras la promulgación de las declaraciones de inconstitucionalidad parcial de los preceptos legales ahora impugnados. Por ello, cabe concluir que **el hecho de que el legislador opte por unos parámetros objetivos de cuantificación, renunciando a la valoración real de ese incremento, tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria**, como expuso el apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988: “litigiosidad en el campo de los recursos tributarios, la reforma (de las haciendas locales) ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a... facilitar la gestión del sistema (tributario local) diseñado”. En este sentido, ante la complejidad y la incertidumbre que supone determinar y comprobar la realidad y exactitud del incremento de valor del terreno urbano objeto de transmisión, con excesivos costes de gestión y de litigiosidad, se optó por la simplicidad y certidumbre de un método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función de la extensión del periodo de generación del mismo, que agilizara la aplicación del tributo y redujera la conflictividad que supone acudir al incremento real.

D) Ahora bien, **para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa**, debe (i) bien **no erigirse en método único de determinación de la base imponible**, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o “presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana” (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017 (RTC 2017, 72), FJ 3 y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que **“la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado”** (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o “patológicos” los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior –con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado– al incremento calculado ex art. 107 TRLHL. Siendo, pues, **que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada**,

*desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.*

***En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).***

Los votos particulares de la sentencia han entendido en esencia que no era el momento oportuno de realizar el cambio de criterio, de hecho, en el voto particular del magistrado González Rivas se dice que *la constitucionalidad de la ley no puede pender de la situación coyuntural. La razonabilidad del método de determinación de la base imponible no puede hallarse –no solo, al menos– en una circunstancia externa como esta, relativa a la situación económica general en España. En el voto particular del magistrado Conde-Pumpido Tourón, al que se adhiere la magistrada Balaguer Callejón, se manifiesta que no era este el caso ni el momento propicio, porque no nos encontramos ante una nueva realidad social o jurídica que propiciase la oportunidad de tal cambio, dado el escaso tiempo transcurrido desde la publicación del último pronunciamiento de la serie (la STC 126/2019, de 31 de octubre)... Consideramos, además, que debiéramos haber tomado en consideración la importantísima repercusión económica que esta decisión va a causar en los miles de municipios que están a punto de aprobar sus presupuestos para el año próximo; todo ello en una situación social y económicamente tan delicada como la actual. En nuestra opinión, los criterios fijados hasta la fecha por el Pleno en los precedentes citados permitían abordar y construir la solución del caso que ha dado lugar a la cuestión de inconstitucionalidad resuelta en sentido estimatorio.*

Entendemos asimismo que, cuando se acuerda un completo cambio de criterio, máxime si tiene tanto calado como este, ha de responder a una especial justificación. Sin embargo, no encontramos ese motivo en los fundamentos jurídicos de la sentencia, pues no va más allá de insistir en la «realidad del mercado inmobiliario y la crisis económica», algo coyuntural y transitorio, que ya se había producido en 2017 cuando se dictó la primera sentencia de la serie, siendo incluso entonces más grave y evidente que en la situación actual, cuando los indicadores económicos apuntan, en este aspecto, hacia una senda de normalización.

#### IV. EL REAL DECRETO LEY 26/2021: LA REACCIÓN DEL LEGISLADOR

Tras la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, contenida en la STC 182/2021, el legislador se ha visto en la necesidad, imperiosa y urgente, de articular un texto que venga a dar salida a la imposibilidad de liquidar, comprobar, recaudar o revisar el impuesto municipal.

La respuesta se ha articulado en el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, publicado en el BOE de 9 de noviembre, antes de que se hubiera publicado la sentencia que ha provocado esta reacción –cuestión distinta es que ya se conociera por otros canales el contenido de la nueva doctrina constitucional–.

El contenido material dispuesto, en el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, para salvar la situación de “vacío” normativo, recuerda a propuestas legislativas cercanas en el tiempo –véase la modificación que se realizó en la Ley Foral de Haciendas Locales de Navarra–, que puede que bebieran de las normas originarias que vinieron a regular la figura en su primigenia imposición.

Sin entrar a valorar, como sí que lo ha hecho parte de la doctrina y voces especializadas de la práctica profesional, el ajuste del instrumento normativo utilizado al texto constitucional, en especial atención a la concurrencia del presupuesto de extraordinaria y urgente necesidad<sup>10</sup>, el Real Decreto-ley concede, en su disposición transitoria única, el plazo de seis meses desde su entrada en vigor, desde el 10 de noviembre, para que los ayuntamientos, que tengan establecido el impuesto, modifiquen sus ordenanzas fiscales y las adecuen a lo dispuesto en el mismo –ni decir tiene que las ordenanzas ya no resultaban efectivas en la aplicación del impuesto–. Mientras se realice la adaptación resultará de aplicación lo dispuesto en el Real Decreto-ley.

.....

10 RUBIO URQUÍA, en la obra ya citada en una nota anterior (2021b), p. 14, realiza dos apuntes concretos en relación con la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad, y la constitucionalidad de la regulación de la adaptación del impuesto por RDL. Así dice:

- *Hace falta tener valor para justificar la extraordinaria y urgente necesidad a finales de 2021 de una reforma que ya era necesaria y urgente a mediados de 2017.*
- *Hace falta tener valor, una vez más, para llegar a la conclusión de que la reforma del régimen de cuantificación de la base imponible del IIVTNU es perfectamente factible por medio del instituto del Real Decreto-ley, siendo el caso que la esencia del impuesto en cuestión, que es el segundo tributo municipal en importancia cuantitativa, radica en su régimen de cuantificación, precisamente. Pero, seamos justos, es el propio Tribunal Constitucional, en la STC 182/2021, quien ha trazado la senda que ha conducido al Gobierno a los dominios del Real Decreto-ley.*

Los ayuntamientos se han visto en la necesidad de modificar/adaptar las ordenanzas reguladoras del impuesto, es resultado del mandato comprendido en el Real Decreto-ley, de modo que su contenido queda adaptado al vigente ordenamiento jurídico y doctrina emanada por la STC 182/2021, por el que no pueden ser gravadas las operaciones que entran dentro del objeto del impuesto que no pongan de manifiesto incremento de valor del terreno, y que la medición de la capacidad económica debe tener reflejo en el método establecido para su cuantificación.

Principio de capacidad económica que ha de conectarse y observarse con el deber de contribuir, como ya hemos visto, más aún cuando la importancia de esa figura es fundamental para la financiación de los ayuntamientos.

No podemos dejar de indicar que se han planteado dos recursos de inconstitucionalidad con el RDL 26/2021. A la fecha de inicio de este trabajo solo conocíamos los que por el momento eran sus números, 735 y 825-2022, y los promotores de los mismos<sup>11</sup>, a fecha de cierre del mismo ya se ha publicado en el BOE su admisión a trámite<sup>12</sup>.

.....

#### 11 RI. 735-2022

Promotor: más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular

Objeto: Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ponente: Excmo. Sr. don Cándido Conde-Pumpido Tourón. Decisión: admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad.

#### RI. 825-2022

Promotor: más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Vox.

Objeto: Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ponente: Excmo. Sr. don Ricardo Enríquez Sancho. Decisión: admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad.

[https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP\\_2022\\_013/NOTA%20INFORMATIVA%20N.º%2013-2022.pdf](https://www.tribunalconstitucional.es/NotasDePrensaDocumentos/NP_2022_013/NOTA%20INFORMATIVA%20N.º%2013-2022.pdf).

12 <https://www.boe.es/boe/dias/2022/03/03/pdfs/BOE-A-2022-3350.pdf>.

<https://www.boe.es/boe/dias/2022/03/03/pdfs/BOE-A-2022-3351.pdf>.

## V. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ADAPTADO AL MANDATO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Nos indica la Exposición de Motivos del RDL 26/2021 que, con la finalidad de atender al mandato expresado en las sentencias del TC 59/2017 y 126/2019, se modifica la determinación de la base imponible para que refleje en todo momento la realidad del mercado inmobiliario, reconociéndose la posibilidad de que los ayuntamientos corrijan a la baja los valores catastrales del suelo en función de su grado de actualización, y sustituyéndose los anteriormente vigentes porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal, teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas. Dicha actualización podrá llevarse a cabo mediante las leyes de presupuestos generales del Estado.

Continúa diciendo que se ha incluido una regla de salvaguarda con la finalidad de evitar que la tributación por este impuesto pudiera en algún caso resultar contraria al principio de capacidad económica, admitiendo que a instancia del sujeto pasivo se acomode la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido. La acomodación se consigue permitiendo, introduciendo, el método de la estimación directa para la “medición” del incremento de valor, convirtiendo al sistema objetivo “tradicional” de determinación de la base imponible, en un sistema optativo, que solo resultará de aplicación en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no haga uso del derecho expuesto anteriormente. Así, se da cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional de que el método objetivo de determinación de la base imponible no sea el único método admitido legalmente, reconociendo las estimaciones directas del incremento de valor en aquellos casos en que así lo solicite el obligado tributario. En consecuencia, observaremos por separado los dos métodos de cuantificación de la base imponible, la estimación objetiva y la estimación directa, realizando una breve mención al elemento temporal que ha de considerarse en la cuantificación de la medición de la capacidad económica de la base.

Previamente revisaremos la inclusión expresa realizada por el legislador del supuesto de no sujeción en los casos en los que el sujeto pasivo pueda acreditar por el método de cuantificación de estimación directa la no realización del hecho imponible; también nos detendremos en cómo se dispone la cuota del impuesto y finalizaremos con el apunte de otras cuestiones que puede muestren otras incidencias en la aplicación del impuesto.

## I. NUEVO SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN

El RDL 26/2021, añade un nuevo apartado 5 en el art. 104 del TRLRHL, y dispone que:

«5. No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades».

Es en este artículo donde se recoge una de las adaptaciones precisas más relevantes, resultado de la STC 182/2021, de 26 de octubre, e introducidas por el RDL 26/2021, de 8 de noviembre.

El legislador ha realizado las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU para dar cumplimiento a las exigencias que derivan del artículo 31.1 CE, del principio de capacidad económica, y expresamente se incluyen como supuesto de no sujeción las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor.

Cierto es que los tribunales ya venían aplicando la doctrina del Tribunal Constitucional que con anterioridad declaró *inconstitucional y nulo el art. 110.4 LHL, al impedir 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).

El TS nos recordó que le está vetado al legislador presumir *iris et de iure* el incremento de valor por el mero transcurso del tiempo, e impedir al sujeto acreditar, por cualquier medio admitido en derecho, que no se ha producido el hecho imponible.

De este modo, el RDL 26/2021 da cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional, contenido en sus sentencias, de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor.

Si bien, en consonancia con la doctrina emanada de los pronunciamientos constitucionales y doctrina del TS, correspondía y corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real.

Es en este punto en el que el legislador ha venido a fijar cómo se ha de probar la inexistencia de incremento de valor, designando el único medio de prueba admitido y los componentes a tener en cuenta en la comparativa. El interesado debe aportar los títulos que documenten las operaciones que prueben la inexistencia de incremento de valor, no admitiéndose ningún otro medio de prueba, y expresamente se impide que puedan computarse los gastos y tributos que graven las operaciones.

Pero ello no supone que en todo caso el ayuntamiento tenga que admitir el valor obtenido por el método “comparativo” –directo como ha venido a denominarse por parte de la doctrina– de los títulos que documenten las operaciones, pues queda previsto, en el párrafo tercero de este nuevo apartado 5, que el valor que se tomará será el que conste en el título que documente la operación siempre que el comprobado por la administración no sea mayor.

He aquí uno de los efectos derivados de la adaptación efectuada por el RDL26/2021: el valor que se tomará como valor comprobado por la administración. Debemos tener en cuenta que el incremento de valor del terreno se pondrá de manifiesto por la transmisión o constitución, de la propiedad o de derechos reales de goce, dicho simplícidamente. Estas operaciones quedarán sujetas, cuando se realicen entre particulares, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo de aplicación el valor de referencia, conforme a la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ya que se modifica la base imponi-

ble de los impuestos, siendo este el previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha del devengo del impuesto. Pero ello no supone que sea un valor comprobado por la administración, en puridad es un valor otorgado por la administración<sup>13</sup> pero desconocemos si es así como quisiera que se considerara<sup>14</sup>.

Para los casos en los que no se distinga en los títulos entre el valor del suelo y el valor de construcción, nos atrevemos a decir que, en la mayoría de ellos, se ha establecido que se aplique la proporción que represente en la fecha del devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, tanto al valor de adquisición, como al de enajenación. Esto supone que no se estará a la proporción que se mantuviera en el momento inicial de la comparativa, aun cuando la proporción entre valor del suelo y valor de construcción no permanezca invariable en el tiempo.

En el último párrafo de este nuevo número 5 del art. 104 del TRLRHL se dispone que, en la posterior transmisión de los inmuebles, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición, para el cómputo del número de años en los que se haya generado el incremento de valor de los terrenos –excepto en los casos que expresamente se excluyen–. Lo cierto es que estos efectos, con arreglo a los principios de derecho tributarios, son los propios de los supuestos de exención, no de los de no sujeción.

## 2. CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO

El sujeto pasivo podrá cuantificar la cuota tributaria por uno de los dos métodos que deja previstos el legislador: el método objetivo, podríamos decir tradicional, o el método directo, podríamos decir garante de los principios de justicia tributaria.

### A. Método de objetivo de cuantificación de la base imponible: valor catastral del terreno y periodo de generación. El método tradicional

Como ya se ha expuesto, el método de estimación objetiva, recogido en el art. 107 del TRLRHL, no es el único método de cuantificación de la base imponible, es un

.....

13 CALVO VÉRGEZ, J. (2022).

14 El valor de referencia no se ha incluido expresamente en el texto del RDL, si bien se ha propuesto en el proyecto de Ley que se está elaborando, como valor a considerar en una terna compuesta por valor declarado, comprobado o de referencia. Sobre si es una solución el valor de referencia en valores inmobiliarios, sobre el efecto que proyecta sobre la base imponible de los impuestos patrimoniales y en general sobre el sistema impositivo estatal se han pronunciado con acierto, entre otros: LASARTE LÓPEZ, R. (2021), PATÓN GARCÍA, G. (2021), RUBIO DE URQUÍA, J. I. (2021a), y VARONA ALABERN, J. E. (2021).

método optativo, al que el sujeto pasivo podrá “renunciar” acudiendo a la regla de salvaguarda que evita una tributación por este impuesto contraria al principio de capacidad económica, eludiendo también la prohibición de confiscatoriedad.

El método de estimación objetiva tendrá en todo caso carácter voluntario para el obligado tributario, así lo ha declarado el TC, y así viene dispuesto en el art. 50 de la LGT.

El método objetivo podría recordarnos a otros sistemas de estimación objetiva diseñados en nuestro sistema impositivo, en especial el que se establece para la cuantificación de determinadas las actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Los elementos de cuantificación empleados, en la estimación objetiva de la base imponible del impuesto, son los que venían establecidos con anterioridad: el valor catastral del terreno urbano y el tiempo transcurrido en el que se ha generado la plusvalía sometida a gravamen. En los dos elementos –signos, índices o módulos– se han introducido modificaciones sustanciales.

El valor del terreno tomado para la cuantificación de la base imponible es el que esté determinado en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de este modo quedaba también anteriormente regulado. También se mantiene lo que ya quedaba regulado para los supuestos en los que el valor no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la ponencia de valores que le concedió el valor por el momento “no actualizado”, o cuando el terreno no tenga todavía atribuido un valor catastral.

Si en el momento de autoliquidar el impuesto el terreno de naturaleza urbana no dispusiera de valor catastral, y el sujeto pasivo optara por el método objetivo, uno de los elementos de cuantificación de la base imponible sería cero, por lo que en el momento de finalizar con las operaciones tendentes a la extinción de la deuda daría como resultado que la misma no existe –si bien pudiera con posterioridad una vez conocido el valor iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación–. Pero esta posibilidad queda vetada por el segundo párrafo del art. 110.4 del TRLRHL, pues expresamente se establece que *en ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el artículo 107.2a), párrafo tercero* –supuesto en el que no tiene determinado el terreno un valor catastral–.

Pero debemos preguntarnos si esta limitación afectaría a los casos en los que los sujetos pasivos opten por el método de estimación directa, pues en este no se toma en consideración el valor catastral del suelo urbano para la determinación de la base imponible. Más adelante volveremos sobre ello.

El último párrafo del art. 107.2 a) del TRLRHL deja previsto que, en los casos de transmisiones de terrenos y en el método objetivo, los valores a efectos del Im-

puesto sobre Bienes Inmuebles, estén determinados o por determinar, los ayuntamientos puedan establecer un coeficiente reductor que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 por ciento. Reparemos que ello no será posible en la constitución o transmisiones de derechos reales de goce limitativos del dominio, ni en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre o un edificio o terreno, realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, y ni en los supuestos de expropiaciones forzosas. Esta reducción es la que se justifica en la exposición de motivos del RDL como uno de los elementos que permitiría que la base imponible reflejase la realidad del mercado inmobiliario.

Se mantiene, como en la redacción anterior de regulación del impuesto que quedaba previsto que los ayuntamientos pudieran establecer una reducción cuando se modificaran los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general<sup>15</sup>.

El segundo de los elementos de cuantificación de la base imponible es el elemento temporal, el número de años en los que se entienda se ha generado el incremento de valor del terreno, que se tomará para la aplicación del coeficiente que corresponda, con un máximo de 20 años. Con la nueva redacción concedida al TRLRHL se simplifica la operación de determinar el importe de la base imponible; se aplicará un coeficiente multiplicador sobre el valor del terreno del suelo –en la proporción que corresponda si fuera ello preciso– atendiendo al periodo que se tome como generador de la plusvalía.

.....

15 Art.107.3 del TRLRHL:

«Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de este que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

- a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.
- b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquel se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal».

Al igual que ocurría en la redacción anterior del impuesto, el RDL deja previstos, art. 107.4 del TRLRH, unos coeficientes máximos que serán actualizados anualmente en norma con rango de ley<sup>16</sup>. Ello supone que, si en la ordenanza de un municipio se hubiera dispuesto de coeficientes “propios”, que en el momento de su ordenación no excedieran de los límites establecidos en el RDL, y con posterioridad tras la actualización anual los superaran, se aplicarán los nuevos máximos legales. El precepto continúa diciendo que esa aplicación se mantendrá hasta que la nueva ordenanza fiscal corrija dicho exceso.

Se resuelve con la nueva redacción otorgada al art. 107 del TRLRHL la polémica que se suscitaba en relación con los periodos inferiores al año, pues se dispone expresamente que en el caso de que el periodo de generación sea inferior al año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, no tomándose en cuenta las fracciones de mes. En consecuencia, solo quedará fuera de la aplicación efectiva del impuesto todas las operaciones que se realicen en menos de un mes completo. Este particular ha originado críticas, pues se ha manifestado que si se ha sometido a gravamen las operaciones de menos de un año, las que en su mayoría mostraban un elevado carácter especulativo, no se evita que se

.....

16

PERIODO DE GENERACIÓN	COEFICIENTE
Inferior a 1 año	0,14
1 año	0,13
2 años	0,15
3 años	0,16
4 años	0,17
5 años	0,17
6 años	0,16
7 años	0,12
8 años	0,10
9 años	0,09
10 años	0,08
11 años	0,08
12 años	0,08
13 años	0,08
14 años	0,10
15 años	0,12
16 años	0,16
17 años	0,20
18 años	0,26
19 años	0,36
20 años	0,45

programen operaciones especulativas con un devengo inferior a un mes, teniendo en cuenta que, conforme a nuestro ordenamiento, para la adquisición de la propiedad no basta con el mero contrato traslativo, se requiere otra formalidad –teoría del título y modo– y con frecuencia el devengo viene determinado por la fecha del documento público donde se formaliza la transmisión o constitución del derecho.

Cuando hemos abordado el nuevo supuesto de no sujeción no nos hemos detenido en lo que deja previsto el último párrafo del nuevo apartado 5 del art. 104 del TRLRHL: «*En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición...*» puesto que entendemos que ello será de aplicación únicamente cuando el sujeto obligado opte por la cuantificación ajustándose al método objetivo, ya que como veremos a continuación no es preciso aplicar elemento temporal alguno es el método de estimación directa.

## **B. Método directo de cuantificación de la base imponible**

La inclusión del método de estimación directa de la base imponible del impuesto es otra de las adaptaciones requeridas por el contenido de la STC 182/2021.

Como establece la doctrina, y siguiendo a PÉREZ ROYO, en general, la determinación de la base imponible se hará en régimen de estimación directa. El método de estimación directa se configura como el método que mide de modo más adecuado *la magnitud en que consiste la base imponible*<sup>17</sup>, en principio parecería que en ella encontraríamos *una perfecta correspondencia entre la definición de la base imponible y su medición*.

Con la redacción actual, el legislador cumple con el mandato de que la estimación objetiva de la base imponible no sea el único método de cuantificación de la base imponible, pues se ha comprobado que se sometían a gravamen situaciones que no eran manifestaciones de capacidad económica. También cumple con que, conforme a lo señalado en los fundamentos de la STC 182/2021, el principio de capacidad económica se aplique como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del impuesto.

Por ello, se concede al sujeto pasivo la posibilidad de cuantificar, de medir la realización del hecho imponible, de determinar la base imponible, de concretar su plusvalía, de modo directo; es más, diríamos que no obligatoriamente por aplicación del único método hasta ahora previsto, aunque como en prácticamente todo el ordenamiento tributario estamos ante una estimación directa limitada en su extensión.

.....

17 PÉREZ ROYO (2021), p. 217.

El sujeto pasivo podrá cuantificar la base imponible de su devengo por el método directo cuando así lo estime más conveniente para sus intereses, siendo una opción que ejercerá en el momento de presentar la autoliquidación correspondiente, o declaración si fuera el modelo de gestión establecido.

La base imponible será el resultado de comparar el valor del terreno en dos momentos diferentes, el que corresponda al momento de adquisición por el sujeto pasivo si se trata de una transmisión onerosa, o al momento de adquisición del donante o causante si se trata de una transmisión lucrativa, y el valor de transmisión por el sujeto pasivo si se trata de una transmisión onerosa, o el valor de adquisición del donatario o causahabiente si se trata de una transmisión lucrativa. El valor del terreno será el que se desprenda de los títulos que documenten las operaciones, no pudiendo tomar en consideración ningún otro elemento para la cuantificación del valor (gastos, tributos de las operaciones...), ni se aceptará ningún otro método para determinar el valor (informe de peritos...).

Valores que se tomarán como correctos salvo que sean de aplicación los comprobados por la administración, remitiéndonos a lo expuesto en el apartado de no sujeción.

En la estimación directa no se precisa del elemento temporal de generación de la plusvalía. Decimos que no será preciso considerar el elemento temporal puesto que la cuantificación de la base imponible no lo precisa, no se le ha de aplicar coeficiente alguno que venga determinada su aplicación por el periodo en el que se haya generado el incremento de valor. Lo único que debemos tener en cuenta es que si la operación se hubiera producido en un periodo inferior al mes y el sujeto pasivo optara por este método no es de aplicación lo expuesto para las operaciones que se sometan a estimación objetiva.

### **C. Cuota íntegra y tipo de gravamen. La no confiscatoriedad**

Nada que decir en relación con el tipo impositivo que pueda establecer el ayuntamiento en su ordenanza reguladora del IIVTNU. La potestad que otorga el art. 108.1 del TRLRHL, permite fijar el tipo máximo contemplado en la ley, el 30 por ciento, sin distinción alguna por periodos de generación, tal y como permite el párrafo segundo del artículo 108.1 del TRHRHL.

Al desaparecer como único método de cuantificación de la base imponible el método “tradicional”, método objetivo, se termina con una de las cuestiones que más controversia generaba en la aplicación del impuesto, los casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario era tan escasa que la aplicación del artículo 107 del TRLHL, en su anterior redacción, suscitaba dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar era superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente. Decimos

incremento patrimonial y no incremento de valor del terreno, pues pudiera ser que no fueran coincidentes los términos, desde un prisma económico.

El Tribunal Supremo tuvo oportunidad de pronunciarse en relación con el alcance de la sentencia del TC 126/2019, que como ya hemos comprobado puso de manifiesto la inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer superase el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

En sus sentencias de 9 y 14 de diciembre de 2020, el TS consideró que la concreta aplicación de un tributo que suponga que el contribuyente tenga que destinar a su pago la totalidad o la mayor parte de la riqueza real o potencial que tal tributo pone de manifiesto, tendrá carácter confiscatorio en la medida en que supone claramente una carga excesiva, exagerada y, desde luego, no proporcional a aquella capacidad económica que, en definitiva, justifica la existencia misma de la figura tributaria correspondiente, si bien quedaría por establecer cuáles sean las consecuencias de esta declaración, esto es, qué alcance ha de otorgarse a una liquidación tributaria que, aplicando un precepto legal que no puede calificarse de inconstitucional en la medida en que grava un incremento de valor constatado, establece una cuota que hemos reputado confiscatoria al absorber la totalidad de la riqueza gravable, esto es, al obligar al contribuyente a destinar al pago del tributo toda la plusvalía puesta de manifiesto en la transmisión de la finca cuando tal plusvalía es el (único) indicador de capacidad económica previsto por el legislador para configurar el impuesto.

Pero el TS también estimó que no es el órgano que deba concretar, ni fijar qué porcentaje de incremento de valor podría coincidir con la cuota tributaria para que no existiera la exageración, el exceso o la desproporción que aquí concurre. Tampoco, obviamente, le correspondía analizar el sistema en su conjunto, o ponerlo en relación con el concreto contribuyente para obtener un canon aceptable que excluyera, en este supuesto específico, el alcance confiscatorio.

En ambos asuntos estimó contrario a los principios de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad, no siendo respetuoso con la justicia tributaria, el hecho de que la cuota girada por el devengo del impuesto fuera superior al incremento del valor constatado.

Esta situación no se producirá si el sujeto pasivo opta por el método de estimación directa para el cálculo de la base imponible, ya que el tipo de gravamen, aunque fuera tipo único y máximo del 30 por ciento, sería aplicable a todo devengo, sobre la base que manifestara la capacidad económica del sujeto, fuera el importe que fuera.

### 3. OTRAS CUESTIONES

Queremos traer dos aspectos de la gestión del impuesto que nos parecen de importancia.

La primera de ellas no ha sido modificada en la nueva regulación del impuesto: el modelo de gestión. Se continúa permitiendo que los municipios opten por el modelo de gestión que les resulte más conveniente, pero he aquí una importante incógnita a resolver, y que dependerá sin lugar a duda de los medios materiales y humanos de los que se disponga. Se supone que los sujetos optarán por el método directo para la cuantificación de la base imponible, y ¿debemos suponer que la administración municipal entrará a comprobar todos los valores declarados?, o ¿suponemos que se incentivará la cuantificación por el método objetivo acudiendo a reducciones en los valores catastrales que propicie una gestión del impuesto más ágil? Como hemos apuntado, ello dependerá de factores humanos y materiales.

La segunda cuestión: el sujeto obligado deberá tener en cuenta que en el momento de presentar declaración, o cumplimentar su autoliquidación según el modelo de gestión, realizará una opción al decidir cuál es el método por el que quiere cuantificar su base imponible, no es un derecho que pueda ejercitar en fases posteriores de aplicación del impuesto.

## VI. ADECUACIÓN O NO DEL INSTRUMENTO NORMATIVO EMPLEADO: ¿QUÉ FUTURO AUGURAMOS AL RDL 26/2021?

Independientemente que, a fecha de elaboración de este trabajo, el proyecto de ley para adaptar el TRLRHL a la reciente jurisprudencia del TC respecto al IIVTNU esté en plazo para presentar enmiendas al articulado<sup>18</sup>, traigamos las opiniones vertidas por la doctrina científica en relación a la idoneidad del instrumento normativo empleado para iniciar la adaptación del impuesto. Digamos ya desde este momento que el contenido del proyecto de ley presentado en nada varía del que se dispuso en el RDL 26/2021, puede que se realice alguna modificación con cierto calado técnico tributario, pero no sobre la esencia de la tributación por este impuesto.

Prácticamente desde el mismo momento de su publicación se alzaron voces que manifestaban su vehemente oposición al RDL 26/2021. El principal motivo se ha planteado respecto a si en verdad está suficientemente justificado que la

.....

<sup>18</sup> [https://www.congreso.es/proyectos-de-ley?p\\_p\\_id=iniciativas&p\\_p\\_lifecycle=0&p\\_p\\_state=normal&p\\_p\\_mode=view&\\_iniciativas\\_mode=mostrarDetalle&\\_iniciativas\\_legislatura=XIV&\\_iniciativas\\_id=121%2F000080](https://www.congreso.es/proyectos-de-ley?p_p_id=iniciativas&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&_iniciativas_mode=mostrarDetalle&_iniciativas_legislatura=XIV&_iniciativas_id=121%2F000080).

articulación de la adaptación a las consecuencias de la STC 182/2021 debía producirse por urgente y extraordinaria necesidad, más aún cuando había transcurrido más de 4 años desde el primer aviso del TC; y si era suficientemente adecuado un RDL para modificar determinados elementos del impuesto, tal y como se había procedido. Ciertamente que la extraordinaria y urgente necesidad, como presupuesto habilitante, es un concepto jurídico indeterminado<sup>19</sup>, que precisará su análisis y comprobación en cada uno de los supuestos, lo que deja abierto a que el TC se pronuncie al respecto.

GARCÍA MORENO<sup>20</sup> considera que el Gobierno se ha visto en la necesidad de recurrir a la figura del RDL para *no precipitar la celebración de operaciones que, ante la ausencia de tributación, se acelerarían para evitar el impuesto, pudiendo distorsionar el mercado inmobiliario*, pues tengamos presente que se ha entendido que la STC 182/2021 dispuso que sus efectos lo eran desde la fecha de la sentencia. Por ello la urgencia con la que se actuó, la necesidad de intervenir de forma inmediata.

El legislador ha procurado en la exposición de motivos del RDL justificar la elección del instrumento normativo empleado para dar cobertura al vacío normativo generado tras la STS 182/2021. Será determinante la valoración que realice el máximo intérprete de la Constitución, si concurre la extraordinaria y urgente necesidad, si es o no razonable la valoración que se haya realizado de las circunstancias para acudir a esta figura, habrá de observarse si jurídicamente es idóneo el empleo de RDL.

También ha resultado objeto de debate si la adaptación que ha realizado el RDL afecta al deber de contribuir, si se respeta o no la doctrina del TC, de modo que suponga una intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, por lo que el RDL no podría alterar el régimen general ni los elementos esenciales de los tributos, pues debe respetarse el límite material que fija el art. 86 de la CE<sup>21</sup>.

.....

19 En este sentido, CHICO DE LA CÁMARA, P. (2021).

20 GARCÍA MORENO, V. A. (2021 *ib.*).

21 Artículo 86

1. En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.

2. Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente

¿Cómo entender este límite? El empleo del RDL está admitido siempre que no afecte a normas tributarias que alteren sustancialmente el sistema tributario, tal y como ha venido a establecer el TC “... , en cada caso, en qué tributo concreto incide el decreto ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa, y en fin, cuál es su naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate”<sup>22</sup>.

Lo cierto es que hay opiniones, más o menos moderadas, que entendiendo que el impuesto municipal no tiene la relevancia de otros impuestos en el conjunto del sistema impositivo –y digamos también estatal–, no se le puede negar la que tiene como recurso fundamental para la financiación de los municipios. Por lo que quedaría por decidir si los cambios afectan o no a elementos esenciales del impuesto, provocándose un cambio relevante en la obligación de contribuir conforme a la capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

Tal y como hemos visto en el apartado dedicado a las modificaciones presentadas por el RDL, estas se concretan en dos ámbitos principales: primera, el supuesto de no sujeción cuando no hubiera incremento real en la transmisión del terreno, y segunda, la opción que se concede al contribuyente para cuantificar el incremento por un método directo, más acorde con su verdadera manifestación de capacidad económica, eliminado la obligatoriedad de cuantificar el impuesto por el método objetivo, que evita la confiscatoriedad.

Por supuesto que no podemos negarnos ante lo evidente, las modificaciones se realizan en elementos esenciales del impuesto: hecho imponible y base imponible, pero no podemos descartar que se contemplan como imprescindibles ante la imperiosa y urgente necesidad de dar cobertura a la financiación de los entes locales. Se ha llegado a plantear que la modificación producida en la posibilidad de exigencia del impuesto en periodos inferiores al año es una mutación esencial del impuesto<sup>23</sup> –nos remitimos a lo relatado en el apartado correspondiente del periodo de generación y coeficientes–; de cualquier modo, no nos resistimos a preguntarnos si las modificaciones afectan más sustancialmente a los recursos de las haciendas municipales que a los principios materiales de justicia tributaria.

.....

dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el Reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.

3. Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia.

22 STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 2º y que reproduce la STC14/2020, de 28 de enero, FJ 6º.

23 PALOMAR OLEMADA, A. y VÁZQUEZ ALCOVER, E. (2021).

Lo cierto es que uno de los votos particulares que se formulan a la sentencia, en lo relativo a la extensión de efectos del fundamento de la declaración de inconstitucionalidad, considera que:

«... no debió declararse la inconstitucionalidad y nulidad de la norma cuestionada. Provoca un vacío normativo innecesario y desequilibrado que beneficiará a quienes, aun habiendo obtenido importantes plusvalías, no se verán obligados a pagar el impuesto, a pesar de que el gravamen pudiera llegar a ser inferior al que resultaría de haber sido gravados atendiendo a la plusvalía efectivamente obtenida. Tampoco se van a ver favorecidos los que pagaron el impuesto sin presentar reclamación ni rectificación de autoliquidación alguna, atendiendo a la situación de confianza legítima que generaron los anteriores pronunciamientos de este tribunal en los que declaró que el impuesto era conforme con la Constitución en su configuración actual.

*En nuestra opinión, si como señala la sentencia, la constitucionalidad de la regulación de la base imponible se puede alcanzar articulando un sistema de determinación directa de la base imponible, alternativo al vigente sistema de estimación objetiva, la solución más adecuada debería haber sido no declarar la nulidad de la norma reguladora de la base, sino dar un plazo al legislador para regular el sistema alternativo, de aplicación retroactiva, que hubiera permitido pedir la devolución del IIVTNU en todos aquellos casos en los que la cantidad abonada no se adecuase a la plusvalía del terreno efectivamente obtenida»<sup>24</sup>.*

## VII. DESDE CUÁNDO Y HASTA CUÁNDO ES EFECTIVO EL MANDATO DE LA STC 182/2021

Se ha venido a decir que lo más interesante de la STC 182/2021 –en otras ocasiones se ha tildado de asombroso, inimaginable..., e incluso esperpento<sup>25</sup>– es el alcance que se ha concedido la sentencia a sí misma. La limitación de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad se ha producido ya en otras ocasiones en materia tributaria, si bien en la que nos ocupa encontramos elementos novedosos<sup>26</sup>.

.....  
24 Voto particular formulado por el magistrado Conde-Pumpido Tourón, al que se adhiere la magistrada Balaguer Callejón.

25 En este sentido, entre otros, ROMERO PLAZA, C. (2021) y RUBIO DE URQUÍA, J.I. (2021)

26 ANÍBARRO PÉREZ, S. (2022).

Atendiendo a lo que se dispone en el art. 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC):

*Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*

*Dos. Las sentencias desestimatorias dictadas en recursos de inconstitucionalidad y en conflictos en defensa de la autonomía local impedirán cualquier planteamiento ulterior de la cuestión por cualquiera de las dos vías, fundado en la misma infracción de idéntico precepto constitucional.*

*Tres. Si se tratare de sentencias recaídas en cuestiones de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional lo comunicará inmediatamente al órgano judicial competente para la decisión del proceso. Dicho órgano notificará la sentencia constitucional a las partes. El Juez o Tribunal quedará vinculado desde que tuviere conocimiento de la sentencia constitucional y las partes desde el momento en que sean notificadas.*

Reparamos en lo que concretamente nos indica el número uno: las sentencias declaratorias de inconstitucional, supuesto ante el que sin lugar a duda estamos, producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE).

La sentencia fue publicada en el BOE el día 25 de noviembre de 2021, la sentencia lleva fecha de 26 de octubre. El RDL de fecha 8 de noviembre, fue publicado el 9 de noviembre, teniendo su entrada en vigor al día siguiente.

El apartado B) del FJ 6º da un alcance propio a su declaración de inconstitucionalidad y nulidad, de modo que no podrán revisarse, con fundamento en la sentencia que nos ocupa<sup>27</sup>, las situaciones tributarias que se hayan resuelto por sentencia con fuerza de cosa juzgada o por resolución administrativa firme, sino que también las que para la sentencia a los efectos de impedir su revisión son *situaciones consolidadas*: liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de esta sentencia, y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

El alcance de estos efectos se ha calificado de extralimitación del Tribunal Constitucional, pues de su declaración se deduce un claro mensaje para que todo aquel que el día 26 de octubre no hubiera impugnado la liquidación aun estando en plazo para oponerse a ella, o no hubiera solicitado la rectificación de la autoliquidación, aunque mantuviera viva esa posibilidad para ejercer su derecho: que

.....

27 En este sentido podríamos preguntarnos si cabrá impugnar las situaciones que entiende el TC como consolidadas en otros fundamentos distintos a los de la sentencia, tal y como también se lo plantea CHAVES GARCÍA, J.R. (2021) y ANÍBARRO PÉREZ, S (2022).

no lo haga, pues se va a considerar una situación consolidada. Pero en la sentencia no se argumenta el motivo por el que se ha limitado el alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad, lo que podría considerarse una limitación de derechos sin justificación.

De hecho, se ha llegado a manifestar que la STC es inconstitucional<sup>28</sup> por varios motivos, y entre ellos el que ahora tratamos: *por la referencia a la fecha de dictarse la misma*, apuntándose incluso que serán los órganos judiciales los que terminen interpretando cómo debemos entender los términos literales de “fecha de dictado”, pudiendo alcanzarse las instancias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para resolver la cuestión.

Queremos reparar en una cuestión que no consideramos descartable del todo: en verdad, la eficacia que fija la sentencia a su propia fecha solo la establece en su segundo apartado, el de las situaciones consolidadas, por ello podríamos preguntarnos si para el primer apartado, para el que nada expresamente se indica, los efectos de la expulsión del impuesto del ordenamiento tributario se producen desde la publicación de la resolución en el BOE, es decir, desde el día 25 de noviembre. Concretamente nos preguntaríamos si a las transmisiones realizadas entre el 26 de octubre y el 10 de noviembre de 2021 cabe aplicarles la normativa anterior, pues su expulsión solo se produce con la publicación de la Sentencia en el BOE. Si ello fuera así, y siguiendo a UTANDE SAN JUAN<sup>29</sup> *si ya se hubiera presentado la autoliquidación habría que solicitar de inmediato su rectificación, que debería acordarse por la entidad local, puesto que, si la nulidad alcanza a los devengos anteriores a la Sentencia, con mayor motivo debe aplicarse a los posteriores, aunque los preceptos formalmente hayan estado vigentes hasta el 10 de noviembre. De igual forma, si se presentara declaración por estas transmisiones y la entidad dictara una liquidación, debería recurrirse y ser anulada.*

GARCÍA FRÍAS<sup>30</sup> opina, en relación con la expulsión del ordenamiento jurídico del impuesto, que: *“El efecto de esta declaración de inconstitucionalidad se producirá a partir de la publicación de la sentencia en el BOE, conforme establece el art. 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), por tanto, en una fecha próxima, aún por determinar.*

*Entiendo, por ello, que, en virtud de este criterio, siempre que el IIVTNU se haya devengado, si todavía no se ha liquidado por la administración o autoliquidado por el obli-*

.....

28 Entre otros, SERANTES PEÑA, F. R. (2021).

29 UTANDE SAN JUAN, J. M. (2021).

30 GARCÍA FRÍAS, M. A. (2021).

*gado tributario no podrá ser exigido. Obviamente tampoco será posible girar liquidación alguna o exigir la presentación de una autoliquidación respecto de hechos imposables que se realicen con posterioridad a la publicación de la sentencia en el BOE. Surge la duda de si deberán presentar declaración o autoliquidación, aún sin ingreso alguno, debido a que no es posible practicar el cálculo de la cuota por la nulidad de los preceptos que regulan la base imponible. Yo entiendo que sí, dado que el impuesto realmente no ha sido declarado inconstitucional, y la obligación de declarar o autoliquidar permanece intacta”.*

Parece que la opinión de la doctrina es unánime, y se entiende que tras la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos relativos al IIVTNU se produce un vacío normativo que en ausencia de norma aplicable impide que se exija el impuesto desde el inicio de los efectos de la sentencia hasta el día 10 de noviembre de 2021, día en el que entró en vigor el RDL.

## VIII. ÚLTIMAS CONSIDERACIONES

El IIVTNU sigue ocupando espacio en nuestro sistema fiscal, se mantiene como una fuente principal de financiación de los gastos de las entidades locales. No se ha considerado su eliminación, erradicación si se prefiere, de la tributación local. Permanece activo el fundamento del impuesto, la participación de la comunidad en las ganancias generadas por acción urbanística de los entes públicos conforme a lo establecido por el art. 47 de la CE.

La STC 182/2021 ha conseguido la reacción inmediata del legislador ante el enorme desajuste que se generaba en las arcas municipales. Ante la imposibilidad de cuantificar el impuesto tras la expulsión de los preceptos declarados inconstitucionales, se ha articulado la revisión y adaptación del impuesto mediante el RDL 26/2021. Es muy aventurado anticipar cuál será la decisión que adopte el TC al revisar la adecuación del RDL como instrumento empleado para dar esa respuesta, sobre todo a la vista de la resolución que ha sido el origen del último episodio.

Se ha revisado la interpretación del principio de capacidad económica, de ello hemos dado cuenta en el trabajo, la cuestión es si servirá para iniciar la adecuación de la tributación al mismo en otras figuras del sistema impositivo; esto también queda pendiente.

No puede negarse que la respuesta que se ha concedido, y que se supone se propondrá la reforma que se está elaborando, es respetuosa con los principios materiales de justicia tributaria: no se gravan las situaciones que no son expresivas de capacidad económica, y no se permite que se generen cuotas que superen el incremento generado por el transcurso del tiempo.

Independientemente del modelo de gestión que se adopte, la prueba de la no realización del hecho imponible corresponderá al sujeto interesado, y en los términos que se establecen se procederá a la comprobación del valor que se haya declarado, para ello será preciso que se opte por el método de estimación directa; y reiteramos que es una opción, no el ejercicio de un derecho. El método objetivo queda como método voluntario de cuantificación y, aun produciéndose incremento de valor, los sujetos interesados podrán optar para calcular su cuota tributaria por este método o por el método directo.

El alcance temporal de la STC 182/2021 va a continuar generando opiniones y resoluciones. Habrá que distinguir entre hechos imponibles producidos hasta el 26 de octubre de 2021, hechos imponibles producidos una vez dictada la sentencia y antes del 10 de noviembre de 2021, y hechos imponibles producidos desde el día 10 de noviembre de 2021. Opiniones y resoluciones que podrán girar en torno a la constitucionalidad del RDL, el respeto del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, la responsabilidad patrimonial de la Administración, entre otros.

## IX. NOTA BIBLIOGRÁFICA

- ÁLVARES ROYO-VILLANOVA, S. (2021): «Capacidad económica y racionalidad de los impuestos: la STC 182/2021 sobre el IIVTNU (Plusvalía Municipal)», <https://www.hayderecho.com/2021/12/02/>.
- ANÍBARRO PÉREZ, S. (2022): «¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: a propósito de la STC 182/2021», *Tributos Locales*, n.º 154, enero-febrero 2022.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2022): «¿Servirá el nuevo concepto de “Valor de referencia” para poner fin a la tradicional litigiosidad que afecta a las comprobaciones de valores inmobiliarios?», *Quincena Fiscal*, 2022, n.º 4.
- CHAVES GARCÍA, J.R. (2021): «Coletazos del impuesto de plusvalías tras la STC 182/2021», <https://delajusticia.com/2021/12/03/>.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2021): «Algunos comentarios de urgencia a la remozada “plusvalía municipal”: Crónica de una modificación “anunciada” (*ius condendum*)», *Tributos Locales*, n.º 153, noviembre-diciembre 2021.
- GARCÍA FRÍAS, M. A. (2021): «Le roi est mort, vive le roi? Reflexiones sobre la defunción y resurgimiento del IIVTNU», [https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/reflexiones-sobre-la-defuncion-y-resurgimiento-del-iiivtnu?utm\\_source=newsletter\\_184&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=taxlandia-estado-de-derecho-las-compensaciones-economicas-por-razon-del-trabajo-en-cataluna-quien-controla-al-constitucional](https://www.politica-fiscal.es/equipo/maria-angeles-garcia-frias/reflexiones-sobre-la-defuncion-y-resurgimiento-del-iiivtnu?utm_source=newsletter_184&utm_medium=email&utm_campaign=taxlandia-estado-de-derecho-las-compensaciones-economicas-por-razon-del-trabajo-en-cataluna-quien-controla-al-constitucional).

- GARCÍA MORENO, V. A. (2021a): «La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional», *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, n.º 80, 2021, 1 de noviembre de 2021.
- (2021b): *Plusvalía municipal (IIVTNU): inconstitucionalidad, devolución y pago derivado de la nueva regulación*, Ed. Lefebvre, Claves Prácticas, Madrid, 2021, 226 págs.
- GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T. (2022): «El amanecer de la revocación a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022, rec. 126/2019», [https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-teresa-gonzalez-martinez/el-amanecer-de-la-revocacion-a-la-luz-de-la-sentencia-del-ts-09-02-22?utm\\_source=newsletter\\_191&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=taxlandia-la-revocacion-y-la-sentencia-del-supremo-de-9-de-febrero-de-2022-la-controvertida-tributacion-de-los-errores-contables-en-el-impuesto-sobre-sociedades](https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-teresa-gonzalez-martinez/el-amanecer-de-la-revocacion-a-la-luz-de-la-sentencia-del-ts-09-02-22?utm_source=newsletter_191&utm_medium=email&utm_campaign=taxlandia-la-revocacion-y-la-sentencia-del-supremo-de-9-de-febrero-de-2022-la-controvertida-tributacion-de-los-errores-contables-en-el-impuesto-sobre-sociedades).
- LASARTE LÓPEZ, R. (2021): «La nueva configuración legal de la base imponible en los impuestos patrimoniales: el valor de referencia», *Tributos Locales*, n.º 153, noviembre-diciembre 2021, págs. 243-270.
- MOLINOS RUBIO, L. M. (2014): «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la autonomía local. Medidas tributarias y financieras», *Anuario Aragonés de Gobierno Local*, 5, pp. 329-372.
- PALOMAR OLMEDA, Alberto y VÁZQUEZ ALCOVER, Enrique, «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos ¿una cuestión resuelta?», *Diario La Ley*, n.º 9961, 26 noviembre 2021.
- PATÓN GARCÍA, G. (2021): «Causas y posibles efectos de la dualidad en la valoración de inmuebles: ¿es el valor de referencia la solución?», *Revista española de Derecho Financiero y Tributario*, n.º 190, abril-junio 2021.
- PÉREZ ROYO, F y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M. (2021): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas, 31.<sup>ed</sup>, 636 pp.
- RODRIGUEZ BEIREJO, A. (2021): «El principio de capacidad económica en una encrucijada», *Revista española de Derecho Financiero y Tributario*, n.º 191, julio-septiembre 2021.
- ROMERO PLAZA, C. (2021): «El Tribunal Constitucional marca el punto final al cálculo de la Plusvalía Municipal», *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, n.º 80, 2021, 1 de noviembre de 2021.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I. (2021a): «La más reciente reforma de la Ley del Catastro Inmobiliario y sus efectos en distintos impuestos estatales: el “valor de referencia”», *Tributos Locales*, n.º 152, septiembre-octubre 2021, pp. 5-15.

(2021b): «El Tribunal Constitucional apuntilla la plusvalía municipal y el Gobierno la resucita», *Tributos Locales*, n.º 153, noviembre-diciembre 2021.

SERANTES PEÑA, F. R. (2021): «¿Quién controla al Constitucional?», [https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/quien-controla-al-constitucional?utm\\_source=newsletter\\_184&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=taxlandia-estado-de-derecho-las-compensaciones-economicas-por-razon-del-trabajo-en-cataluna-quien-controla-al-constitucional](https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-r-serantes-pena/quien-controla-al-constitucional?utm_source=newsletter_184&utm_medium=email&utm_campaign=taxlandia-estado-de-derecho-las-compensaciones-economicas-por-razon-del-trabajo-en-cataluna-quien-controla-al-constitucional).

UTANDE SAN JUAN, J. M. (2021): «La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre», *Tributos Locales*, n.º 153, noviembre-diciembre 2021, pp. 293-312.

VARONA ALABERN, J. E. (2021): «El valor de referencia y el valor catastral: su incidencia en el sistema impositivo español», *Tributos Locales*, n.º 153, noviembre-diciembre 2021, pp. 17-58.