



**Universidad**  
Zaragoza

# Trabajo Fin de Grado

**LA REFORMA DEL IMPUESTO MUNICIPAL DE  
PLUSVALÍA TRAS SUS PROBLEMAS DE  
CONSTITUCIONALIDAD**

**THE REFORM OF THE MUNICIPAL CAPITAL  
GAINS TAX AFTER ITS CONSTITUTIONALITY  
PROBLEMS**

Autora

Dña. María Ara Sanclemente

Director

D. Antonio José García Gómez

Programa Conjunto Derecho - ADE

Facultad de Derecho

Julio 2022

## **DECLARACIÓN DE AUTORÍA**

*Declaro que he redactado la memoria que aquí se presenta para la asignatura “Trabajo Fin de Grado” en el curso académico 2021-2022 de forma autónoma, con la ayuda de las fuentes bibliográficas citadas en la bibliografía, y que he identificado como tales todas las partes tomadas de las fuentes indicadas, textualmente o conforme a su sentido.*

<b>ABREVIATURAS</b> .....	1
<b>I. INTRODUCCIÓN</b> .....	2
1. CUESTIÓN TRATADA.....	2
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.....	3
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	4
<b>II. ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL IMPUESTO</b> .....	5
1. NATURALEZA DEL IMPUESTO E HISTORIA NORMATIVA.....	5
2. HECHO IMPONIBLE.....	6
3. SUJETOS PASIVOS.....	7
4. CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO: EL PROBLEMA DE LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA EN LA LRHL.....	8
<b>III. LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: UNA DECLARACIÓN EN TRES PASOS</b> .....	10
1. LA SENTENCIA 59/2017, DE 11 DE MAYO.....	10
2. LA SENTENCIA 126/2019, DE 31 DE OCTUBRE.....	13
3. LA SENTENCIA 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE.....	16
A) Limitación de los efectos temporales.....	20
<b>IV. LA NUEVA CUANTIFICACIÓN DEL IIVTNU TRAS EL REAL DECRETO-LEY 26/2021, DE 8 DE NOVIEMBRE</b> .....	23
1. INACTIVIDAD DEL LEGISLADOR ESTATAL.....	23
2. ANÁLISIS DE LA HERRAMIENTA LEGISLATIVA UTILIZADA Y SU POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD.....	24
3. ASPECTOS CLAVE DE LA NUEVA REGULACIÓN.....	28
3.1 No sujeción de operaciones sin existencia de incremento de valor.....	29
3.2 Nuevo método de cálculo de la base imponible: el sistema opcional.....	32
<b>V. CASUÍSTICA PRÁCTICA COMPARATIVA</b> .....	39
<b>VI. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES CRÍTICAS</b> .....	47
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	49
<b>ANEXO</b> .....	52

## ABREVIATURAS

Art.	Artículo
Arts.	Artículos
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
EM	Exposición de Motivos
IAJD	Impuesto de Actos Jurídicos Documentados
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley Impuesto sobre Sociedades
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
Núm.	Número
RDL	Real Decreto-Ley
ss.	Siguientes
TC	Tribunal Constitucional
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TS	Tribunal Supremo
Vid.	Véase

## **I. INTRODUCCIÓN**

### **1. CUESTIÓN TRATADA**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, más conocido en el ideario popular como plusvalía municipal, se ha caracterizado por ser un semillero de litigios desde que, como consecuencia de la crisis inmobiliaria y de la caída de valor de los inmuebles, los contribuyentes se veían conducidos a satisfacer una cuota tributaria incluso en aquellas situaciones en las que, desgraciadamente, no se obtenía una ganancia patrimonial real con la transmisión, pues la comparación entre los valores reales de transmisión y adquisición mostraban resultados negativos. En estos casos, era patente la inexistencia de capacidad económica del contribuyente sobre la que erigir el impuesto en cuestión.

En este sentido comienza a pronunciarse el Tribunal Constitucional sobre la materia. Así, la doctrina del Alto Tribunal sobre la inconstitucionalidad del impuesto se ha ido forjando a través de un largo proceso de 4 años, el cual nos ha dejado varios hitos jurisprudenciales, donde se destacan:

- Los pronunciamientos recaídos acerca de la normativa foral de los Territorios Históricos y Navarra.
- La declaración de inconstitucionalidad parcial de la base imponible de régimen común alcanzada en el año 2017, por gravar situaciones inexpresivas de capacidad económica.
- La declaración de inconstitucionalidad de las plusvalías insuficientes para atender el pago de la cuota tributaria, donde se expone la confiscatoriedad del impuesto.
- Finalmente, la última declaración de inconstitucionalidad recaída en la materia expulsa de la normativa reguladora del impuesto la regla de determinación de la base imponible, lo cual desencadena la necesaria actuación por parte del legislador para la confección de un nuevo sistema que se ajuste a las exigencias de la doctrina en general, y de la STC 182/2021 en particular.

Así, es objeto del presente trabajo estudiar la doctrina del impuesto, poniendo el acento en la última de las sentencias recaídas en la materia, para llegar así a entender la nueva regulación y configuración del impuesto, llevada a cabo para garantizar la constitucionalidad del tributo, aunque por Real Decreto-Ley, aspectos que se analizarán en las líneas que se siguen.

## 2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

Sin perjuicio del posterior comentario sobre la elección del tema, considero más adecuado comenzar puntualizando lo que me llevó a elegir el área o rama del Derecho seleccionada, el Derecho Financiero y Tributario.

Al fin y al cabo, es innegable que el derecho afecta a cada uno de los aspectos de nuestras vidas, e incluso de nuestra muerte, pero dentro de este hay ramas que pueden alejarse más del entorno cotidiano de los ciudadanos. Así, a modo de ejemplo, para un lego en derecho, el hecho de encontrarse inmerso en un procedimiento penal o civil puede resultar, cuanto menos inusual. Sin embargo, ningún ciudadano es ajeno a las exigencias impositivas de nuestro ordenamiento y modelo social.

Es esta cercanía del Derecho Financiero y Tributario con la realidad plausible de los ciudadanos la que hace que la materia me resulte realmente atractiva y atrayente.

Continuando con la elección del tema, he de retrotraerme al periodo en el que realice las prácticas curriculares (*prácticum*) del grado, las cuales se desarrollaron en un despacho profesional de abogados. La buena sintonía que se fraguó durante mi periodo de prácticas provocó que, al comienzo del curso siguiente, contactaran conmigo para seguir aprendiendo con ellos. Fue así como, un día que parecía rutinario como cualquier otro, se convirtió en un alboroto cuando los especialistas en la materia leyeron la nota de prensa publicada por el TC en relación a la inconstitucionalidad de algunos preceptos de la LRHL en relación con el IIVTNU.

Fue así como tuve conocimiento de la problemática que había suscitado el impuesto que aquí se analiza a lo largo de todos estos años, por lo que consideré que sería una buena temática para un Trabajo de Fin de Grado, al ser un tema candente y de la mayor actualidad posible.

### 3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

La metodología seguida para realizar el presente Trabajo de Fin de Grado ha sido la propia para poder entender y comprender con el más alto rigor la materia sobre la que, posteriormente, debería forjar una opinión propia y fundada sobre el mismo y su nueva regulación.

Así, se ha procedido en primer lugar, a la búsqueda de fuentes bibliográficas fiables y de autores destacados, para proceder en un segundo paso, a su lectura y análisis. En este sentido, se ha recurrido a diversos artículos en revistas y ensayos doctrinales, tal y como ha quedado reflejado en la bibliografía.

## II. ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL IMPUESTO

### 1. NATURALEZA DEL IMPUESTO E HISTORIA NORMATIVA

El impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en lo sucesivo IIVTNU) o más comúnmente denominado Impuesto de plusvalía municipal, es un tributo directo, real y no periódico que, según su configuración normativa en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y reiterada jurisprudencia, grava el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos (art. 104.1 LRHL) a lo largo de un periodo máximo de veinte años (art. 107.1 LRHL), y que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad o constitución de derechos reales de goce sobre los mismos (art. 104.1 LRHL), siendo el devengo la fecha de transmisión de la propiedad (art. 109.1 a) LRHL) o la fecha de la constitución del derecho real de disfrute que se trate.

Como se evidenciará en líneas posteriores, no son estas cualidades o características definitorias del impuesto las que han originado la polémica en torno al mismo, es decir, el Tribunal Constitucional no discute su naturaleza, pues la ganancia constatada es una indiscutible manifestación de la capacidad económica, sino la forma de cuantificar ese incremento de valor.

De otra parte, es preciso comentar la larga tradición de la que goza este impuesto en el sistema impositivo español. El actual IIVTNU tiene su cuna en el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 (publicado en la Gaceta de Madrid número 73, de 14 de marzo de 1919), donde se permite a los ayuntamientos imponer un «arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos sitos en sus términos municipales». Este era exigible por el incremento de valor del terreno en el momento de la transmisión del dominio de los terrenos sujetos al arbitrio. El incremento de valor se entendía como la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de adquisición, y aquel que tuviese en la fecha de enajenación. Además, del resultante incremento de valor se podían deducir determinadas partidas, tales como mejoras permanentes, contribuciones especiales o gastos necesarios de enajenación, entre otros.

Posteriormente, el citado arbitrio fue recogido y más ampliamente desarrollado por el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924 (Gaceta de Madrid núm. 69, de 9 de marzo de 1924), coincidiendo en sus elementos esenciales con lo que ya se encontraba regulado.

De esta forma, el Impuesto de Plusvalía ha llegado a nuestros días, constituyendo el único tributo de imposición local reconocido en la Constitución Española de 1978, cuyo artículo 47 recoge: (sic)

*«Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación. **La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos**».*

En suma, es preciso comentar que dicho impuesto, al igual que otros como el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, es de exacción potestativa por parte de los consistorios municipales, tal y como recoge el artículo 59.2 LRHL. Sin embargo, la crónica y deficiente situación financiera de estos entes territoriales ha llevado a que, en la *praxis*, la mayoría de los mismos hayan implementado este impuesto en sus respectivas ordenanzas fiscales, más si tenemos en cuenta que dicho tributo es uno de los que más recauda dentro de la Administración Local.

## 2. HECHO IMPONIBLE

El presupuesto fijado por la ley que origina el nacimiento de la deuda tributaria por este Impuesto viene perfectamente definido en la denominación del mismo, sometiéndose a gravamen el incremento de valor de los terrenos urbanos que se ponga de manifiesto por la transmisión de la propiedad por cualquier título (oneroso o gratuito, *inter vivos* o *mortis causa*) o la constitución de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio, con excepción de las servidumbres.

No obstante, la regulación del impuesto contempla en los apartados segundo y tercero del artículo 104 LRHL varios supuestos de no sujeción al mismo, como son: los incrementos de valor que experimenten los terrenos de naturaleza rústica, las aportaciones de bienes o derechos de los cónyuges a la sociedad conyugal, la transmisión de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos cuando se haga para dar efectivo cumplimiento a una sentencia fruto de un proceso de nulidad, separación o divorcio matrimonial, y las transmisiones de bienes inmuebles a título lucrativo en beneficio de las hijas, hijos,

menores o personas con discapacidad sujetas a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, entre otras.

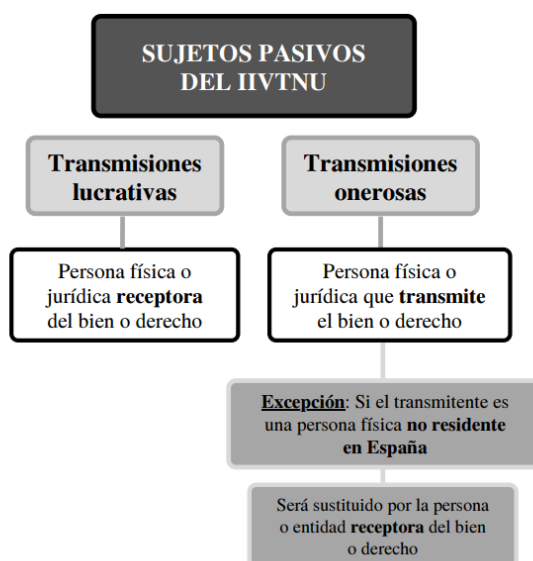
### 3. SUJETOS PASIVOS.

La persona física o jurídica que debe hacer frente al pago de la obligación tributaria que se genera como consecuencia del devengo del Impuesto de Plusvalía Municipal variará en función del tipo de transmisión.

Así, el art. 106.1 LRHL atribuye la condición de contribuyente al transmitente o al adquirente del inmueble en función del negocio jurídico por el que se articule la transmisión. Si se trata de una transmisión onerosa, será contribuyente del impuesto el transmitente. Sin embargo, si la transmisión se realiza a título lucrativo, el obligado al pago será el adquirente del mismo.

No obstante, se permite alterar la figura del sujeto obligado al pago del impuesto por pacto entre las partes contratantes, comprador y vendedor, generando efectos únicamente para ellos, es decir, inter partes, tal y como se desprende del art. 36 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Tabla N.º 1: Sujetos Pasivos del IIVTNU.



Fuente: Elaboración propia

#### 4. CUANTIFICACIÓN DEL TRIBUTO: EL PROBLEMA DE LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA EN LA LRHL.

La forma de cuantificar la base imponible del IIVTNU ha sido el elemento que se ha convertido en el nudo gordiano de este conflicto, y es que la precedente forma de cálculo de la base imponible contenía una autentica ficción legal<sup>1</sup>, por medio de la cual, el incremento se producía en todo caso, y en cualquier transmisión sujeta; renunciando la ley a una búsqueda del importe real del incremento de valor sujeto a tributación.

El artículo 107.2 LRHL recogía una regla de cálculo compuesta por dos elementos objetivos: el valor del terreno en el momento del devengo, por referencia a aquel que se tuviera a efectos del cálculo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; y el porcentaje anual de incremento, el cual se obtenía multiplicando el número de años completos de tenencia en el patrimonio del transmitente (teniendo en cuenta el límite máximo de 20 años) por el porcentaje anual que fijaba la ordenanza fiscal de cada ayuntamiento dentro de los límites máximos fijados por la LRHL en su artículo 107.4.

Así se regulaba un único e imperativo método de determinación de la base imponible de carácter objetivo, que no podía ser sometido a revisión más allá de lo dispuesto por el ya derogado artículo 110.4 LRHL, que establecía:

*«4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, **el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas**».*

De este modo, se impedía a ayuntamientos y contribuyentes presentar prueba en contrario y comprobar que el importe del aumento de valor que se había obtenido en aplicación del método objetivo distaba del resultado que realmente se había producido, dando como

---

1 (Hernández Guijarro & Gomar Giner, 2021)

resultado ganancias ficticias y la obligación de hacer frente al Impuesto con independencia de la magnitud real producida en la transmisión.

Pese a todo, esta ficción no planteaba problema alguno en los tiempos anteriores a la crisis inmobiliaria, época más conocida como el “boom inmobiliario”, donde la revalorización constante del valor del suelo provocaba plusvalías reales en todos los casos.

Por mor de la crisis económica de 2008 y la consecuente caída del valor de mercado de los inmuebles, fueron muchos los contribuyentes que se vieron abocados a tributar por unas ganancias que no eran reales, bien porque en realidad habían sufrido pérdidas, bien porque las ganancias eran menores que el valor estimado por la administración, o porque el valor del terreno no había variado, siendo nula en este último caso la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición.

La situación descrita trajo consigo un aluvión de reclamaciones y recursos antes los Tribunales, pues la fórmula de cálculo, a ojos de autores como CASANA MERINO y PRÓSPER ALMAGRO<sup>2</sup>, no solo carece de sustento constitucional al vulnerar las exigencias del principio de capacidad económica, sino que podría tildarse de confiscatorio al obligar al contribuyente a pagar un impuesto ante pérdidas patrimoniales.

---

<sup>2</sup> Visto en la revista CRÓNICA TRIBUTARIA n.º 178-2021 (Pág. 66).

### **III.LOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: UNA DECLARACIÓN EN TRES PASOS.**

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la inconstitucionalidad del Impuesto que nos atañe se ha ido forjando a lo largo de un tedioso proceso de más de cuatro años, donde los diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, apoyados por las sentencias interpretativas del Tribunal Supremo, han tratado de clausurar las muchas situaciones de incertidumbre e inseguridad jurídica que escoltaban a la normativa y desarrollo del IIVTNU, a cuenta de la manifiesta inactividad del legislador español.

A continuación, se exponen los principales hitos jurisprudenciales del Tribunal Constitucional, que han vertebrado la evolución y aplicación del IIVTNU.

#### **1. LA SENTENCIA 59/2017, DE 11 DE MAYO.**

Pese a que los primeros pronunciamientos en esta materia fueron los recaídos en relación con la regulación de la base imponible del IIVTNU en los territorios forales, y sin perjuicio de su posterior comentario, es preciso centrarnos en la declaración de inconstitucionalidad de parte de la base imponible de régimen común que ocurrió con el pronunciamiento de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo<sup>3</sup>, constituyendo esta la primera intervención del Alto Tribunal sobre la determinación y el cálculo de la plusvalía.

La problemática se presenta a partir de la cuestión de inconstitucionalidad n.º 484/2016 impulsado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º.1 de Jerez de la Frontera en relación con el art. 107 LRHL, por la posible vulneración del principio constitucional de capacidad económica.

En este caso, la sentencia replica la doctrina establecida por este mismo Tribunal en las sentencias relativas a la aplicación del impuesto en los territorios históricos de Gipuzkoa y Álava, cuya regulación era muy similar a la estatal.

Así, los hechos jurídicamente relevantes para la citada resolución son los que a continuación se describen:

---

<sup>3</sup> STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, ECLI: ES:TC:2017:59

1. La sociedad mercantil “Rentas y Vitalicios, S.L.”, dedicada a la promoción inmobiliaria, adquiere un terreno en 2003 para la construcción de viviendas, las cuales se adjudicarían a la entidad financiera “Unicaja Banco, S.A.U.” por el 50% de su valor.
2. En consecuencia, y en aplicación de la normativa vigente, el Ayuntamiento de Jerez giró las liquidaciones correspondientes del IIVTNU.
3. La citada entidad mercantil, como parte actora decide recurrir la liquidación efectuada al considerar que el incremento de valor no ha sido tal. El Ayuntamiento desestima el recurso presentado, agotando la vía administrativa, dejando paso a la vía judicial.
4. El Juzgado competente para conocer del recurso contencioso-administrativo plantea la cuestión de inconstitucionalidad en relación con la norma de valoración objetiva definida en el artículo 107 LRHL, en la medida que grava situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Llegados a este punto, el Abogado del Estado arguye que dicho tributo no tiene como finalidad gravar el incremento real, sino la riqueza potencial, es decir, el incremento de valor del terreno que trae causa de la acción urbanística municipal.

Adicionalmente, defiende la aplicación de un método de estimación objetivo en aras de facilitar su determinación y permitir que no se atienda a circunstancias subjetivas del contribuyente. Del mismo modo, arguye que en los supuestos de pérdida patrimonial fruto de la transmisión, el devengo del impuesto no supone una contrariedad al principio de capacidad económica, ya que durante los años anteriores a la crisis económica el valor de mercado era muy superior al valor catastral y dicho tributo se siguió calculando con el valor catastral.

Por otra parte, el Abogado del Estado propugna la existencia de dos vías para combatir estos efectos negativos: por un lado, mediante la revisión y actualización de los valores catastrales fijados por los Ayuntamientos y, por otro lado, recurrir a la reducción de los mismos. En definitiva, el Abogado del Estado aprecia que la errónea fijación de los valores catastrales deberá ser resuelta a través del cauce administrativo previsto para la impugnación de estos, sin que ello entrañe una incompatibilidad con el principio constitucional de capacidad económica.

De forma totalmente opuesta se pronuncia la Fiscalía General del Estado, considerando que el precepto es del todo inconstitucional al someter a tributación situaciones carentes de incremento de valor, sin permitir la oposición al método de cálculo, ni conceder otro sistema para su determinación ante escenarios de minusvalías.

Asimismo, entiende que debe cuestionarse la constitucionalidad del art. 110.4 LRHL aunque el órgano judicial de instancia no lo haya hecho, en virtud del art. 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, por el que se permite extender la declaración de inconstitucionalidad por conexión a otros artículos de la misma ley o disposiciones con fuerza de ley.

Finalmente, el TC entiende que los arts. 107.1 y 107.2. LRHL deben declararse nulos e inconstitucionales únicamente para los casos donde se somete a tributación situaciones inexistentes de capacidad económica, es decir, minusvalías. Además, declara inconstitucional por conexión el art.110.4 LRHL, pues este impide a los sujetos pasivos del impuesto aportar prueba en contrario en las situaciones de inexistencia de riqueza real o potencial.

Por último, respecto al alcance de esta primera declaración de inconstitucionalidad, cabe hacer referencia a la problemática surgida en torno al alcance temporal de la misma, ya que el TC no limitó los efectos hacía el futuro, dando a entender que las liquidaciones precedentes podrían ser devueltas. Del mismo modo, la rezagada actuación del legislativo dificultó la aplicación de la nueva doctrina del TC. Para paliar esta falta de concreción, se originaron dos tesis, fruto de las dos principales corrientes doctrinales que surgieron a raíz de la sentencia aquí comentada.

Así, la primera de ellas se concibió como la tesis minimalista, la cual, esperando que el legislador llevase a cabo las modificaciones normativas necesarias para adaptarla a la doctrina del TC, consideraba que el impuesto debía liquidarse atendiendo a los valores que aparecían en los documentos que acreditaban las operaciones de adquisición y de transmisión.

En segundo lugar, la tesis maximalista propugnaba que todas las liquidaciones del impuesto debían ser anuladas, dada la imposibilidad de cuantificar la ganancia real y con independencia de si se ha probado o no la existencia de incremento. No obstante, el propio TS falló en contra de este enfoque, declarándolo erróneo y desarrollando el régimen de cuantificación de la ganancia real. En consecuencia, será la STS núm. 1163/2018, de 9 de

julio<sup>4</sup>, entre otras que la concretan, la que servirá de base para determinar a quien le corresponde la carga de la prueba de la inexistencia de capacidad económica, así como el alcance de la inconstitucionalidad del impuesto.

## 2. LA SENTENCIA 126/2019, DE 31 DE OCTUBRE.

Como se ha subrayado anteriormente, las declaraciones de inconstitucionalidad derivadas de las sentencias del TC en 2017 estuvieron condicionadas a situaciones en las que el contribuyente había incurrido en pérdidas o minusvalías. Sin embargo, era cuestión de tiempo que el Alto Tribunal tuviera que pronunciarse de nuevo sobre la regla objetiva de cálculo del impuesto en aquellos casos en los que existía un aumento de valor, pero insuficiente para hacer frente al pago de la cuota tributaria devengada por el impuesto municipal que nos ocupa.

Nos referimos a supuestos en los que existiendo aumento de valor real y, por tanto, la normativa referida a la cuantificación del gravamen resulta plenamente aplicable, su importe resulta inferior a la cuota tributaria calculada a partir de la regla de cálculo objetiva del art. 107.4 LRHL.

Llegados a este punto, se plantea cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, del mismo modo que lo planteó el propio Tribunal Supremo. Respecto a este último, cabe decir que ya había anticipado este extremo con anterioridad al planteamiento de la cuestión ante el TC en sentencias de gran relevancia, como la STS núm. 1163/2018, de 9 de julio, donde ya apuntaba como un *obiter dicta* que la escasa plusvalía real no se veía amparada por la doctrina del tribunal en 2017, y que, a pesar de ello, sufría el mismo vicio en relación con el principio de capacidad económica que en la situación resuelta por la STC 59/2017.

Así lo expresó el TS al admitir que *«esta Sala es consciente de que pudieran darse 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. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017»*.

---

4 ECLI: ES:TS:2018:2499

En el supuesto que se ventilaba en esta sentencia, la cuota tributaria era claramente superior a la plusvalía neta obtenida (la primera ascendía a 3.560,02 euros cuando, recordemos, la ganancia real era de 3.473,90 euros), motivo por el que se interpuso recurso de reposición en reclamación de la anulación de la liquidación del impuesto, así como la devolución de la cantidad consignada. Al no obtener respuesta, y una vez agotada la vía administrativa, se acudió a la vía judicial, recayendo el asunto en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 32 de Madrid.

El Juzgado de la capital madrileña se cuestiona la constitucionalidad de una liquidación tributaria del IIVTNU cuyo pago ascendía, antes de gastos, al 83,80% del incremento de valor efectivamente obtenido por el transmitente. Tras considerar los gastos inherentes a la adquisición y la transmisión, se observaba que el aumento realmente obtenido resultaba de 3.473,90 euros, siendo este inferior a la cuota tributaria a abonar por el contribuyente, la cual ascendía a 3.560,20 euros, obteniendo como resultado una cuota tributaria que superaba en más del 100% la riqueza sometida a gravamen.

De esta forma, el Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, declara en su auto de fecha 8 de febrero de 2019 que el principio de capacidad económica obligaría a modular la carga tributaria de cada contribuyente, de manera que *«no se ajustaría a la Constitución la imposición a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria con independencia de la capacidad económica derivada de la posesión de un terreno durante un tiempo y puesta de manifiesto en el momento de la transmisión»*. Se subraya, en definitiva, que tal capacidad debe respetarse en los elementos de cuantificación del tributo, de forma que exista una relación entre la capacidad económica del contribuyente y su tributación efectiva.

Evacuando la mencionada cuestión de inconstitucionalidad, el TC dictó la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre de 2019<sup>5</sup>, donde se concluye la inconstitucionalidad del gravamen sobre capacidades económicas parcialmente inexistentes o incrementos insuficientes, a los que correspondía una cuota tributaria superior al importe de estos.

Bajo el fundamento de que no es posible gravar situaciones irreales de capacidad económica, y que tampoco es posible configurar un tributo que agote la riqueza -puesto

---

5 Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre de 2019. ECLI:ES:TC:2019:126

que este sería confiscatorio- el TC determina que el art. 107.4 LRHL vulnera el principio de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad en el supuesto analizado.

Así, la Sentencia del TC falla declarando inconstitucional el art. 107.4 LRHL por vulneración de los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad. Sin embargo, no se declara la inconstitucionalidad del art.108 LRHL, puesto que la situación se deriva de la forma de cálculo de la base imponible, y no de la aplicación del tipo de gravamen.

Continuando con el contenido de la resolución, es preciso destacar la precisión que realiza respecto del alcance de sus efectos en aras de no producir los mismos problemas de seguridad jurídica que acontecieron con la anterior sentencia (STC 59/2017).

En este sentido, se declara inconstitucional en los supuestos en los que la cuota tributaria a pagar por el contribuyente es superior al incremento real obtenido por este, pero no declara inconstitucionales situaciones en las cuales la cuota puede suponer casi un 100% del incremento. Del mismo modo, se indica que tan sólo pueden ser revisadas las liquidaciones que no hayan adquirido la condición de firmes, y que no ha recaído sobre ellas resolución administrativa o sentencia en el momento de publicación de la sentencia.

A título ilustrativo, y en ejecución de lo declarado por el TC en esta resolución, no sería inconstitucional el gravamen de un supuesto en el que el contribuyente obtuviera una plusvalía de 200.000 euros y la cuota a pagar resultante fuese de 199.900 euros, ya que, a ojos del TC, únicamente sería inconstitucional si la cuota fuera superior al incremento realmente obtenido, es decir, de 200.000 euros. En el caso expuesto a título de ejemplo, se estaría legitimando una liquidación que confiscaría el 99.95 % de la plusvalía obtenida, llevando al extremo el principio de prohibición de confiscatoriedad.

A fin de cuentas, se está permitiendo que la liquidación de un impuesto, que grava una transmisión de un terreno, pueda alcanzar la totalidad de la ganancia percibida por la venta, teniendo en cuenta además la concurrencia de este impuesto con otras figuras tributarias (como es el IRPF) que también gravan la ganancia obtenida. Sin lugar a dudas, los ayuntamientos salieron triunfantes y airosos de esta disputa sobre la confiscatoriedad, en detrimento de los contribuyentes.

### 3. LA SENTENCIA 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE.

Después de que el intérprete supremo de la CE hubiera considerado que la cuota tributaria no podía ser superior al incremento de valor realmente obtenido por el contribuyente, y de que el TS interpretase que en esos casos tampoco procedía exigirse cuota tributaria alguna, quedaba un intrincado camino por recorrer para determinar, lo que podríamos denominar, el umbral de tolerancia del impuesto. Esto es, hasta qué porcentaje del aumento de valor realmente obtenido puede llegar la cuota tributaria calculada con la regla de cálculo objetiva sin que se supere el límite de la interdicción de la confiscatoriedad y a partir de qué proporción el contribuyente soporta una imposición excesiva o con un efecto confiscatorio, al consumir sin agotar, una parte considerable de ese incremento real.

En este contexto, si era evidente que cuando el 100% del aumento de valor se destina al pago de la cuota tributaria, el funcionamiento del impuesto devenía inconstitucional, y probablemente, el 95% también lo era, la cuestión se centraría en determinar el cociente a partir del cual el pago de la cuota deja de ser confiscatorio o excesivo.

Frente a esta situación, el TC ha optado por renunciar a la línea argumentativa que había iniciado en 2017 y dar un giro de 180 grados a la doctrina anterior, constituyendo un verdadero *overruling*<sup>6</sup>, y estableciendo al principio de capacidad económica como parámetro de imposición en la regulación del IIVTNU. Consecuencia de ello, se declara la inconstitucionalidad del método de cuantificación objetiva del impuesto -fórmula que ha regido el gravamen de manera exclusiva durante 33 años-, en la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre de 2021<sup>7</sup>.

Por su parte, autores como LAGO MONTERO relatan que *«a este pronunciamiento cabe calificarlo de atrevido, cuando menos, vista la tradicional prudencia que ha venido esgrimiendo nuestro T.C. cuando se ha enfrentado a normativas tildadas de inconstitucionales por friccionar con el principio de capacidad económica. Nuestro T.C., que suele pecar de pacato, por respetuoso extremo de la potestad legislativa, se ha tirado ahora a la piscina con arrojo, y no sabemos si con previa verificación de que el agua era*

---

<sup>6</sup> *Overruling*: Cambio de criterio.

<sup>7</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre de 2021.  
ECLI:ES:TC:2021:182

*suficiente y no salpicaba en demasía a cuantos se encontraban alrededor (...)*»<sup>8</sup>. Así, el Tribunal Constitucional presenta dicha resolución como solución alejandrina a la crisis del modelo del IIVTNU.

Los hechos jurídicamente relevantes que motivan la STC 182/2021 son, sucintamente, los siguientes:

1. La sociedad mercantil Tean y Tetoan, S.L., adquirió una finca en Málaga, asumiendo un coste de adquisición de 781.315,74 euros, siendo transmitida en el año 2013 como aportación al capital de la sociedad Servicios Proactis, S.L., por un valor de 900.000 euros. De estos datos se deduce una plusvalía bruta de 118.684,26 euros.
2. La citada aportación provocó la liquidación por parte del Ayuntamiento de Benalmádena la correspondiente liquidación del IIVTNU, la cual dio como resultado una cuota tributaria de 70.006,19 euros. Adicionalmente, se le impuso una sanción de 7000,62 euros y un recargo del 5%, por lo que la cantidad total a pagar ascendía a 80.857,15 euros.
3. La parte actora, tras ver desestimados los recursos en vía administrativa, donde solicitaba la anulación de la liquidación por considerarla desproporcionada, da paso a la vía judicial mediante la promoción de un recurso de apelación, del que conoce la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla. Evacuados los trámites legales y procesales pertinentes, se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 LRHL.

Cabe recordar que el TC apuesta por el análisis de dichos preceptos y su adecuación a los principios constitucionales, y es que, aunque los artículos mencionados ya habían sido declarados inconstitucionales en resoluciones anteriores, solo lo fueron de manera parcial. Por otra parte, el supuesto de hecho que aquí se plantea es diferente a analizados hasta entonces, pues la transmisión no ha supuesto una pérdida patrimonial, ni la plusvalía obtenida es inferior a la cuota tributaria que se debe satisfacer. Lo que nos encontramos en esta ocasión es un análisis sobre el método de cálculo de la base imponible, y es que en este caso el incremento de valor del terreno puede ser inferior al calculado siguiendo

---

<sup>8</sup> Visto en la Revista Tributos Locales, n.º 154 (2022), Pág. 41.

la fórmula que recoge la ley como única, provocando que la cuota resultante sea excesiva, aunque no agote la ganancia real obtenida por el contribuyente.

Así, la cuestión planteada se formula a propósito de la incidencia e impacto del principio de capacidad económica como criterio de imposición del impuesto, debiendo valorar si dicho principio constitucional debe verse repercutido en la normativa de la base imponible del mismo.

En este sentido, el tribunal sostiene que el método de cálculo establecido no es contrario a derecho; no obstante, advierte que «(...) *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 (...) se producen con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana»

Atendiendo a estas consideraciones, entre otras, se acaba considerando que el método de estimación objetiva de la base imponible del IIVTNU no puede imponerse como un método único, sin alternativa ni posibilidad de presentar prueba en contrario. Además, el declarado inconstitucional da como resultado una base imponible irreal, ajena a la realidad del mercado inmobiliario y al principio de capacidad económica.

Podríamos detenernos en analizar el guiño que añade el Alto Tribunal al gravamen de los incrementos potenciales o presuntos. Al respecto, parece que lo esencial para que este sea constitucional es que el método de determinación del incremento de valor sea opcional para el sujeto pasivo, permitiéndose además la prueba en contrario. Sobre la mención a la renta potencial hay muchos autores que manifiestan su oposición, por ser el germen de muchos problemas relacionados con la inseguridad jurídica.

Es evidente que lo más destacable de la resolución que aquí se comenta, más allá de la propia declaración de inconstitucionalidad de los preceptos que recogen la forma de determinación de la base imponible del impuesto, es el cambio de postura que adopta el tribunal; y es que, con anterioridad a la publicación de esta sentencia, el tributo solo era inconstitucional, como ya se ha analizado, en los supuestos en los que se sometía a

gravamen una riqueza inexistente; o cuando, aun siendo existente, la cuota tributaria a pagar la agotaba por completo.

Así las cosas, los magistrados fundamentan el cambio de criterio amparándose en el art. 47 CE, cuestionando la relación del impuesto con la acción urbanística de los entes públicos y, de forma más sustancial, se entra a valorar si una cuota excesiva o desmesurada es contraria al principio de capacidad económica, y no solo al principio de no confiscatoriedad, como se venía evaluando.

Se considera pues, que el principio de capacidad económica también se ve vulnerado cuando se grava una riqueza inexistente, o cuando se grava de forma desproporcionada. Con esta reflexión, el TC bautiza al principio de capacidad económica como fundamento y criterio de imposición del impuesto.

En este sentido, muchos autores consideran que, si bien ambos principios (el de capacidad económica y el de no confiscatoriedad) se encuentran conectados, en los casos en los que se grava el incremento de valor de forma excesiva, no puede afirmarse de manera rotunda que toda violación de uno de los dos principios mencionados suponga la vulneración del otro.

Cabe traer a colación el voto particular concurrente que formula el magistrado y presidente GONZÁLEZ RIVAS en relación con el cambio de criterio y la seguridad jurídica. Ahí sostiene que, en su opinión, debieron fundamentarse de manera más profunda las razones que motivaron el *overruling*, también considera que *«hubiera debido justificarse la necesidad de cambio atendiendo al concreto contenido de la duda suscitada por el órgano judicial al plantear la cuestión de inconstitucionalidad y a que el criterio precedente resulta insatisfactorio para abordar el análisis de adecuación a la Constitución que impone la tarea asignada de solventar dicha duda»*.

Por otra parte, el voto particular de los magistrados CONDE PUMPIDO y BALAGUER CALLEJÓN reprocha que el cambio de criterio se lleve a cabo ahora, cuando solo han pasado cuatro años desde la anterior resolución recaída sobre esta misma materia, y que fijo doctrina, cuando la realidad económica del mercado no es muy dispar de la que teníamos hace casi un lustro, pudiendo decir que entonces era mas grave y alarmante que en la actualidad.

#### A) Limitación de los efectos temporales.

El fundamento jurídico N.º 6 B) de la sentencia recoge el alcance temporal de la resolución aquí desarrollada, así como de los efectos de la misma. Así, se establece que *«no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha».*

Siguiendo la tradición del TC en materia tributaria, se priva de efectos retroactivos a la declaración de inconstitucionalidad que contiene el fallo de la sentencia cuando nos encontremos ante obligaciones tributarias devengadas sobre las que haya recaído resolución administrativa firme o sentencia con fuerza de cosa juzgada.

En este sentido, debemos tener presente que, dependiendo del momento en que se devenga el impuesto, podremos revisar o no la liquidación alegando la presente sentencia de inconstitucionalidad, siendo el 26 de octubre de 2021 la fecha clave sobre la que girará la casuística, es decir, la fecha en la que se dictó la STC 182/2021.

Así las cosas, procedemos a distinguir, en primer lugar, los efectos y el alcance temporal respecto de aquellos **hechos imponibles que se producen antes de que se dictase la STC 182/2021**, es decir, antes del 26 de octubre. Dentro de este primer bloque cabe discernir dos posibles escenarios:

##### I. El contribuyente procede a autoliquidar el impuesto.

Dentro de esta primera situación, en la que es el propio contribuyente el que lleva a cabo la autoliquidación del IIVTNU, cabe volver a categorizar dos supuestos, atendiendo a si este presenta o no solicitud de rectificación, siempre que esta se encuentre pendiente de resolución a 26 de octubre de 2021, pues si a esa fecha ya se encuentran resueltas no pueden incluirse en lo establecido por el Alto Tribunal en el FJ N.º 6.

- a. Si el sujeto pasivo presentó una solicitud de rectificación, y a 26 de octubre se encuentra pendiente de resolver, nos encontraremos ante una **situación no consolidada**, sobre la que el fallo de la STC 182/2021 desplegaría todos sus efectos.
- b. Por otra parte, si no contamos con dicha solicitud de rectificación, estaremos ante una **situación consolidada**, sobre la que la sentencia en cuestión no puede producir efectos.

## II. Liquidaciones efectuadas por la Administración.

En este caso, es la propia Administración la que se encarga de girar la liquidación del IIVTNU y notificarla al contribuyente. Al igual que en el caso de las autoliquidaciones, pueden distinguirse dos situaciones atendiendo a si dicha liquidación se ha impugnado o no.

- a. Si la liquidación ha sido impugnada, pero esta no ha sido resuelta de forma definitiva a 26 de octubre de 2021, nos encontraríamos ante una **situación no consolidada**, y en consecuencia, se verá plenamente afectada por la declaración de inconstitucionalidad y no podrá exigirse el impuesto debido al vacío normativo que conlleva la propia sentencia.
- b. Si la liquidación no ha sido impugnada estaremos ante una **situación consolidada** y, en consecuencia, no podrá ser revisada con fundamento en la sentencia de inconstitucionalidad.

## III. Supuestos en los que se ha devengado el impuesto, pero no se ha liquidado por la Administración, ni autoliquidado por el sujeto pasivo.

Nos encontraremos ante **situaciones no consolidadas**, por lo que, como ya se ha dicho, no podrá exigirse el IIVTNU debido al vacío normativo y a la imposibilidad de cuantificar la base imponible.

Dejando esta casuística a un lado, pasamos a analizar qué ocurre con aquellos hechos imponibles que se han producido a partir del 26 de octubre de 2021, donde nuevamente tendremos que atender al momento en el que este se liquida, y si nuestro ordenamiento contaba ya con el RDL 26/2021, de 8 de noviembre; es decir, supuestos producidos antes o después del día 10 de noviembre de 2021.

En este sentido, si el hecho imponible se produjo entre el 26 de octubre y el 10 de noviembre de 2021, nos encontramos ante la imposibilidad de cuantificar la base imponible, y en consecuencia la deuda tributaria, por lo que el impuesto no será exigible.

Por otra parte, todos aquellos hechos imponibles que se devenguen a partir del 10 de noviembre de 2021, fecha en la que entra en vigor el RDL 26/2021, les resultará plenamente exigible el impuesto, que deberá cuantificarse de acuerdo a lo establecido por la nueva normativa.

#### IV.LA NUEVA CUANTIFICACIÓN DEL IIVTNU TRAS EL REAL DECRETO-LEY 26/2021, DE 8 DE NOVIEMBRE.

##### 1. INACTIVIDAD DEL LEGISLADOR ESTATAL.

Los reafirmados fallos de inconstitucionalidad junto a la inactividad del Poder Legislativo para adecuar el impuesto a las sentencias del Tribunal Constitucional, nos han dejado una larga y angosta travesía por los Tribunales de la Jurisdicción, resultando un verdadero *Vía Crucis*, que han tenido que suplir, con su doctrina, un fallo abierto a la interpretación y la inacción del legislador.

Como se ha visto anteriormente, desde las primeras sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en esta materia, los contribuyentes que hubieran experimentado situaciones inexpresivas de capacidad económica o que no hubieran tenido plusvalías suficientes para atender al pago de la cuota tributaria, no se veían obligados a tributar y, si lo hacían, podían instar, en su caso, la devolución de ingresos indebidos por la cuota tributaria satisfecha.

Así es como durante más de cuatro años no ha producido la necesaria adaptación normativa que permitiera solucionar esta particular situación de incertidumbre, derivada de las sucesivas declaraciones de inconstitucionalidad. No es baladí que, en cada uno de los pronunciamientos, el TC acentuase la exclusiva responsabilidad del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, de regular la forma de cuantificación de la plusvalía.

Dicho esto, se considera oportuno traer a colación la reflexión llevada a cabo por FERREIRO LAPATZA que trata de analizar de forma crítica la justificación del método de cálculo objetivo, caracterizado por su automatismo y comodidad: (sic)

*«Tales normas, que siempre tratan de justificarse en aras del interés general o de la lucha contra el fraude, **protegen fundamentalmente**, en mi opinión **o bien la ineptitud del legislador a la hora de aplicar la técnica jurídica adecuada para la delimitación**, a través de una norma general y abstracta, del hecho imponible; **o bien protegen la comodidad de la Administración a la que, simplemente, eximen de la necesidad de probar los hechos en virtud de los cuales se exige el pago de un tributo,***

*debilitando gravemente la posición del contribuyente y haciendo sin más inaplicable la tutela judicial».<sup>9</sup>*

Así las cosas, cabe considerar que, si el único fundamento que podía tener el método de cálculo del IIVTNU venía dado por la bondad y facilidad en su aplicación, tanto para la Administración Tributaria como para los particulares, es más que evidente que tras las primeras sentencias del TC y del TS recaídas en esta materia, dicha simplificación ya no es tal, por lo que no es posible argumentar su continuidad en dichos términos.

Siguiendo a autores como a GOROSPE OVIEDO<sup>10</sup>, la inacción del legislador estatal facultaría a los distintos Ayuntamientos a formular una demanda por responsabilidad patrimonial del Estado, algo que no sería inaudito en nuestro país.

En definitiva, cabe calificar de lamentable la conducta holgazana y negligente de los gobiernos y cortes, con independencia de su ideario político, que, desde mayo de 2017, han mirado hacia otro lado mientras los distintos tribunales hacían malabares.

## 2. ANÁLISIS DE LA HERRAMIENTA LEGISLATIVA UTILIZADA Y SU POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD.

Para dar cumplimiento a la última Sentencia del Tribunal Constitucional, y como consecuencia de un repentino destello de lucidez por parte del legislador español, se ha aprobado el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre<sup>11</sup>, 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.

No obstante, pese a la bien recibida reforma de la normativa comentada, dicha modificación deja mucho que desear desde la perspectiva de la técnica normativa

---

9 FERREIRO LAPATZA, J. J. (1998): “Poder tributario y tutela judicial efectiva”, Tres lecciones magistrales, Madrid-Barcelona: Universidad de Barcelona-Marcial Pons.

10 GOROSPE OVIEDO, J.I. “Derecho a la propiedad y principio de no confiscatoriedad: el caso de la plusvalía municipal y sus consecuencias jurídicas”. Revista Técnica Tributaria, N.º 132, 2021, págs. 11 y ss.

11 BOE 268, de 9 de noviembre de 2021 (RDL 26/2021)

empleada. Con ello, estas líneas pretenden analizar el recurso al Real Decreto-Ley para materializar dicha reforma tributaria, así como su posible declaración de inconstitucionalidad al amparo de los fundamentos y límites constitucionales que la propia Carta Magna establece, como el principio de reserva de ley.

Pese a todo, el Tribunal Constitucional ha avalado en reiteradas ocasiones el uso del Decreto-Ley como instrumento normativo en materia tributaria, si bien condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos formales y materiales.

El legislador, consciente de ello, dedica la Exposición de Motivos a defender la concurrencia de extraordinaria y urgente necesidad que se requiere para justificar la adopción de la medida por esa vía en lugar de utilizar el cauce normativo ordinario.

Comenzaremos estudiando los límites formales y materiales para la utilización del Decreto-Ley en nuestro sistema tributario, a la par que se analizarán los argumentos expuestos en la mencionada Exposición de Motivos del citado RDL 26/2021.

Así pues, el **límite formal** establece como presupuesto habilitante del uso del Decreto-Ley la existencia de una extraordinaria y urgente necesidad, la cual deberá analizarse atendiendo al caso concreto para poder realizar un examen adecuado sobre la correlación entre la situación caracterizada de urgente y la medida adoptada para subvenir a la misma<sup>12</sup>.

En este sentido, la EM destaca la imposibilidad de liquidar, comprobar, recaudar y revisar el impuesto local como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la Base Imponible. Sigue enunciando que el fallo supone una merma inmediata e importante de los recursos financieros de los consistorios, lo que puede provocar un incremento del déficit público y una vulneración del principio de estabilidad presupuestaria y de suficiencia financiera de las entidades locales, consagrados en los artículos 135 y 142 de la Constitución.

De la misma manera, se arguye la rápida y urgente regulación del impuesto en aras de reestablecerlo sin distorsionar el mercado inmobiliario durante el tiempo que este no fuese exigible.

---

12 STC 199/2015, de 24 de septiembre; y STC 61/2018, de 7 de junio.

Por ende, se justifica el recurso a la figura del Decreto-Ley para insertar las modificaciones normativas necesarias en defensa del principio constitucional de estabilidad presupuestaria.

Sin embargo, aun siendo cierto que ha sido la última Sentencia del Tribunal Constitucional la que ha anulado definitivamente, y expulsado del ordenamiento jurídico, los preceptos relativos a la formulación de la regla objetiva de cálculo para cuantificar la Base Imponible del impuesto, es insostenible afirmar que el legislador no ha contado con tiempo suficiente para regular dicha materia acudiendo al procedimiento de elaboración normativo ordinario, más aún si tenemos en cuenta los reiterados llamamientos ejercidos por el Tribunal Constitucional, ya desde 2019, en su configuración doctrinal del Impuesto.

Continuando con el **límite material**, este se concreta a través de la ausencia de afectación al deber de contribuir.

En este sentido, el artículo 86.1 de la Constitución posibilita la aplicación del Decreto-Ley para regular aquellas materias que afecten, según dicta de forma textual, a «derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I», abarcando así al deber contemplado en el artículo 31.1 del mismo cuerpo legal.

A la postre, el recurso del Decreto-Ley como herramienta legislativa quedaría proscrito por afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos cuando la modificación normativa incida en una pieza básica del sistema tributario.

Por añadidura, el Tribunal Constitucional ha aclarado en un goteo de resoluciones jurisprudenciales que *«el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo»*<sup>13</sup>.

A la par, se vulnerará el referido artículo 86 CE cuando se *«altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario»*.

---

13 STC 182/1997, FJ 7; STC 137/2003, FJ 6; STC 108/2004, FJ 7; STC 189/2005, FJ 7

En definitiva, se deberán examinar tres circunstancias: en primer lugar, el análisis sobre la naturaleza, estructura y función del tributo sobre el que incida la reforma llevada a cabo mediante la herramienta de Decreto-Ley; a continuación, los elementos que resultan afectados por la modificación normativa; y, por último, el alcance de la medida afectada. Así, en el caso de la reforma que nos atañe, el legislador trata de sostener que los cambios evacuados no afectan a elementos esenciales del impuesto, al exponer que (sic):

*«Las medidas tributarias contenidas en este real decreto-ley no vulneran el citado artículo 31 de la Constitución ya que (...) **no alteran de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes** y, por consiguiente, **no ha provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario**, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE»<sup>14</sup>*

En definitiva, las discutibles apreciaciones que realiza la norma y recoge en su EM podrán acabar ante el Tribunal Constitucional, el cual deberá analizar y acentuar qué figuras impositivas son las que pueden alterar la posición del obligado a contribuir según su capacidad en el conjunto del sistema tributario, y si los cambios que incorpora el Real Decreto-Ley en los elementos esenciales del impuesto afectan, o no, al deber de contribuir en los términos del art. 86 CE, tal y como se ha precisado.

Por último, adviértase que la impugnación de las liquidaciones y autoliquidaciones calculadas al amparo del RDL 26/2021 hasta obtener sentencia firme será la única forma de evitar que el TC, limitando los efectos de una eventual declaración de inconstitucionalidad como la adoptada en el último fallo del TC, pueda impedir que el contribuyente se vea beneficiado por tal vulneración. Además, habrá de haberse anticipado la fundamentación por la cual dicho RDL puede llegar a ser declarado inconstitucional.

---

14 STC 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; y STC 108/2004, de 30 de junio, FJ 8.

### 3. ASPECTOS CLAVE DE LA NUEVA REGULACIÓN.

Con vistas a la necesaria reforma que se vaticinaba, muchos sectores centraron sus estudios en configurar un nuevo método de cálculo para el IIVTNU. Entre ellas, se destaca aquella que sostenía determinar el valor del incremento sometido a gravamen mediante la diferencia de los valores de adquisición y transmisión del suelo, definiendo así un impuesto directo, real, objetivo, no periódico, potestativo y de titularidad municipal, que se articularía y gestionaría por las Entidades Locales del mismo modo que se venía haciendo, mediante sus Ordenanzas Municipales.

Esta propuesta se destaca por la fórmula de cálculo de la plusvalía del suelo, pues sostenía la aplicación de las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades. Así, sobre la plusvalía obtenida, y solo sobre esta, se aplicaría el porcentaje que represente el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total. Por último, el valor de transmisión del terreno se fijaría atendiendo al mayor de los siguientes: el valor real o el valor de referencia determinado por el Catastro, sin perjuicio de que el sujeto pasivo probase que existe alguna circunstancia singular que afecta a la valoración del suelo, de forma que se exija el tributo conforme a la capacidad económica real.

Otro de los planteamientos defendía el diseño de un impuesto que, tratando de gravar la participación en la plusvalía concerniente a la acción urbanística como manifestación de la capacidad económica, se apoyase sobre el incremento de aprovechamiento en la utilización del suelo, regulación que es competencia de las entidades locales.

Se trataría por tanto de un tributo directo que sometería a gravamen la participación en dicho beneficio en respuesta a la transmisión de la propiedad de un terreno urbano por cualquier título, o bien de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre el mismo, como ya sucede en la actualidad. Y, por lo que respecta al mecanismo de cuantificación aplicable, la base imponible del nuevo gravamen vendría de aplicar al valor catastral del bien (o quizás, atendiendo a un mayor rigor y objetividad, al nuevo concepto de valor de referencia regulado en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal) un porcentaje determinado por las Entidades Locales atendiendo al periodo de tiempo transcurrido.

Por último, es el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre el que introduce las requeridas modificaciones y adaptaciones legales del impuesto, procediéndose además a integrar la doctrina contenida en los anteriores pronunciamientos del TC. Así pues, es

objeto de los sucesivos epígrafes el estudio de las principales enmiendas ejecutadas bajo el citado Decreto-Ley.

### 3.1 No sujeción de operaciones sin existencia de incremento de valor.

Dentro de las modificaciones sufridas a raíz de la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre de 2021, se encuentra la inclusión de un nuevo supuesto de no sujeción para las pérdidas de valor o los casos de inexistencia de ganancia, habilitándose de forma expresa la potestad de comprobación administrativa para poder constatarlo; todo ello por aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional emanada de las sentencias anteriormente comentadas.

Ya en la Exposición de Motivos se declara que, al introducirse un supuesto de no sujeción, no hay una afectación del deber de contribuir, afirmando lo que se sigue: (sic)

*«La reforma de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que se contiene en este real decreto-ley no supone, en modo alguno, la creación ex novo de un tributo, sino que se trata de una reforma parcial que se limita a **introducir un nuevo supuesto de no sujeción** (...) con la finalidad de dar cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional contenido en sus mencionadas Sentencias 59/2017, 126/2019 y 182/2021».*

Así, se añade a modo de parche, un quinto apartado al art. 104 LRHL el mencionado supuesto de no sujeción al IIVTNU, que queda recogido como sigue:

*«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».*

Con esta incorporación a la regulación del impuesto se diferenciarán dos situaciones: de una parte, aquellas donde no se genera una plusvalía real; y, en segundo lugar, los supuestos donde a pesar de existir una ganancia, esta resulta inferior a la cuota resultante de la aplicación del método de cálculo objetivo del tributo (vid. Art. 107 LRHL).

Cabe precisar que el segundo de los escenarios anteriormente descrito no opera como un supuesto de no sujeción al uso, sino que, con él, se viene a dar a luz al método alternativo

de cálculo de la base imponible del impuesto, sorteando el uso del método general anterior (el objetivo). El método de cálculo real (o de estimación directa) resultará de aplicación en estas situaciones cuando el resultado le sea favorable al contribuyente.

Siguiendo con la regulación del supuesto de no sujeción *per se*, huelga aclarar que dicha tipificación ha mantenido la obligatoriedad de declarar el presupuesto de la no sujeción, por lo que el interesado deberá acreditar, como se verá en detalle en líneas ulteriores, este extremo.

#### A) Obligación del interesado de acreditar la concurrencia de la no sujeción.

El legislador ha decidido no articular la operatividad de este supuesto de no sujeción de forma automática, sino que el interesado posee la carga de hacer constar la transmisión del bien y de acreditar, en su caso, que se ha producido el presupuesto habilitante para la no sujeción al impuesto. Esto es, que el aumento de valor no se ha producido.

Así lo recoge el art. 104.5 párrafo segundo LRHL, donde se señala que *«el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión»*. Cabe decir que esto es consistente con lo establecido en el art. 105 LGT, que establece que *«en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»*.

Con esto se introduce una singularidad tributaria, y es que el interesado que aspira, mediante la actividad probatoria, a no ser considerado contribuyente deberá aportar los títulos en los que se reflejen los valores de adquisición y transmisión. En consecuencia, dicho interesado soporta mayores obligaciones formales de las de aquel que efectivamente hubiese producido el hecho imponible.

En última instancia, sobre los medios de prueba específicos que deberán aportarse a la declaración, se determina que se incluirá la presentación de los títulos que documentan la transmisión y adquisición, sin perjuicio de la aceptación de otros medios de prueba para la complementación de estos (piénsese en una prueba pericial).

## B) Comparación de los valores de adquisición y de transmisión.

La plusvalía realmente obtenida será, *a priori*, el resultado de restar los valores del terreno en las fechas de transmisión y adquisición, esto es, detrayendo del valor de transmisión del terreno su valor de adquisición cuando se incorporó al patrimonio del transmitente, quien puede ser un tercero, causante o donante, como ocurre en las adquisiciones gratuitas. Ambos valores aparecen en las escrituras que documentan la adquisición y la transmisión, por lo que el legislador cumple con su afán de simplificación, siendo fácil encontrar dichas cuantías si atendemos a estos documentos públicos.

Sin embargo, sigue sin ser posible detraer de dichos valores los gastos y tributos que han gravado la operación, piénsese en impuestos como el IVA, el ITPyAJD, el ISD o el IAJD. La inobservancia de dichos gastos y gravámenes conlleva a que, desgraciadamente, no se grave de forma efectiva la capacidad económica real, lo que augura una ulterior problemática y litigiosidad entre los discrepantes con dicho extremo.

## C) Supuesto de no sujeción en transmisiones posteriores.

La reforma también se ha ocupado de los efectos que la no sujeción puede tener en las futuras transmisiones patrimoniales, disponiendo el art. 104.5 *in fine* que «*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*». Dicha previsión no será de aplicación respecto a dos excepciones, que no se ven afectadas por la adaptación normativa.

Así, el principal efecto de la no sujeción al impuesto para una transmisión posterior es que la fecha de adquisición no es aquella en que se produce el presupuesto no sujeto, sino la de la adquisición anterior, con lo que el periodo de generación en la transmisión posterior será, como es lógico, más amplio que el período de tenencia del elemento en el patrimonio. En definitiva, que se tendrá en cuenta el periodo anterior a la adquisición no sujeta.

Así ocurre precisamente con las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se

verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes (art. 104.3 LRHL). O también en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre los cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, con independencia del régimen económico matrimonial. En ambos casos se tomará en cuenta el periodo anterior a la adquisición.

También se tendrá en cuenta ese período anterior a la adquisición en las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de reestructuración empresarial, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el art. 87 LIS<sup>15</sup> cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

Lo expuesto anteriormente podrá dar lugar a situaciones en las que, concurriendo un mismo periodo de tenencia de la propiedad, el importe a satisfacer en concepto de cuota difiera atendiendo a la existencia o no de sujeción en la transmisión previa.

### 3.2 Nuevo método de cálculo de la base imponible: el sistema opcional.

El objetivo principal de esta nueva regulación no es otro que adaptar la cuantificación del gravamen a las fluctuaciones del precio de la vivienda, las cuales han dificultado en estos últimos años reconocer la ganancia real y la realidad del mercado inmobiliario, así como adecuar la base imponible del impuesto a la capacidad económica real del contribuyente. Por consiguiente, se atiende al mandato expresado en las sentencias aludidas anteriormente -donde recordemos se decía que el método objetivo no podía ser la única vía legal para cuantificar la base imponible-, y se establece un sistema de cálculo optativo para el sujeto pasivo del mismo.

Se contemplan así dos métodos de cálculo del tributo, de entre los que el contribuyente abonará aquel que arroje un menor importe como resultado. Por añadidura, cabe contemplar que, al amparo de lo declarado por el TC en su última Sentencia de 26 de octubre de 2021, resulta plenamente admisible desde la óptica del constitucional adoptar un método objetivo de cálculo de la base imponible, siempre y cuando esta no tenga un

---

<sup>15</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

carácter imperativo y refleje la realidad del mercado inmobiliario, las dos alternativas contempladas son aplicar al valor catastral nuevos coeficientes actualizados al año (método objetivo), o tomar como referencia la diferencia de precio resultante entre los valores de adquisición y transmisión.

A) El cálculo por el método objetivo.

La determinación de la base imponible del IIVTNU podrá calcularse siguiendo el método de estimación objetiva, cuyas reglas generales se encuentran recogidas en el art. 107.1-4 LRHL. El primer apartado del precepto citado *ut supra*, a continuación reproducido, compila el criterio general a seguir, estableciendo que:

*«1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4.»*

Se observa cómo, sin perjuicio de las restantes modificaciones llevadas a cabo sobre el mismo, el legislador mantiene incólume la regla estimativa del impuesto, aunque esta resultará de aplicación de forma optativa, y únicamente cuando el incremento real sea inferior al resultante de aplicar dicho método.

A continuación, se analizan los cambios insertados en el régimen de estimación objetiva por el RDL 26/2021.

Comenzando por el **valor catastral** sobre el que se aplicará el coeficiente que le corresponda atendiendo a su periodo de generación, se regula la aplicación potestativa de un coeficiente reductor del 15%, en aras de corregir a la baja los valores catastrales del suelo (ex art. 107.2 a) LRHL).

En segundo lugar, pasando al **periodo de generación**, se regulan aquellos inferiores al año con el propósito de gravar las denominadas plusvalías especulativas. Para ello se ha establecido una regla específica de cálculo del incremento de valor.

Así, aunque se establece una regla general según la cual *«En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año»* (lo que implica redondear el número de años), esto no se aplica en aquellos supuestos en los que no se haya alcanzado una duración de un año. Para estos casos -periodo de generación inferior al año-, el art. 107.4 LRHL resuelve estableciendo que *«se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes»*. Es decir, se computará el periodo de generación por meses completos, siempre y cuando, entre la fecha de compra y de venta haya transcurrido al menos un mes; de lo contrario la operación, pese a ser especulativa, no tributará.

Por último, debemos detenernos en analizar los **nuevos coeficientes máximos** que se aplican sobre el valor del terreno y que, sin perjuicio de aquellos que establezcan los Ayuntamientos en sus respectivas ordenanzas municipales, se conciben como máximos y supletorios. Así, el art. 107.4 LRHL recoge los nuevos coeficientes máximos, sobre los que se prevén actualizaciones, estas podrían hacerse mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La tabla que sigue a continuación tiene por objeto comparar los coeficientes máximos actuales con los ya derogados, a la vez que evidenciar la incidencia de estos en la base imponible del impuesto.

Tabla N. ° 2: Comparativa e incidencia de los coeficientes máximos derogados y actuales.

Año	Años de permanencia en el patrimonio del contribuyente	Coeficientes anteriores al Real Decreto ley 26/2021 (coeficientes máximo aplicables)	Coeficientes actuales (coeficientes máximos aplicables)	Diferencia (actuales - derogados) En porcentaje	Si valor de un terreno = 10.000 euros		Diferencia valoración absoluta (actuales - derogados)
					Coeficientes antiguos	Coeficientes nuevos	
1	Menos de 1	0	0,14	14,00%	0	1.400	1.400
2	1	0,037	0,13	9,30%	370	1.300	930
3	2	0,074	0,15	7,60%	740	1.500	760
4	3	0,111	0,16	4,90%	1.110	1.600	490
5	4	0,148	0,17	2,20%	1.480	1.700	220
6	5	0,185	0,17	-1,50%	1.850	1.700	-150
7	6	0,21	0,16	-6,00%	2.100	1.600	-500
8	7	0,245	0,12	-13,50%	2.450	1.200	-1.250
9	8	0,28	0,1	-19,00%	2.800	1.000	-1.800
10	9	0,315	0,09	-23,50%	3.150	900	-2.250
11	10	0,35	0,08	-28,00%	3.500	800	-2.700
12	11	0,352	0,08	-31,20%	3.520	800	-2.720
13	12	0,384	0,08	-34,40%	3.840	800	-3.040
14	13	0,416	0,08	-37,60%	4.160	800	-3.360
15	14	0,448	0,1	-38,80%	4.480	1.000	-3.480
16	15	0,48	0,12	-40,00%	4.800	1.200	-3.600
17	16	0,48	0,16	-39,00%	4.800	1.600	-3.200
18	17	0,51	0,2	-38,00%	5.100	2.000	-3.100
19	18	0,54	0,26	-35,00%	5.400	2.600	-2.800
20	19	0,57	0,36	-28,00%	5.700	3.600	-2.100
21	20	0,6	0,45	-22,00%	6.000	4.500	-1.500

Así, de la observación, comparación y estudio de los coeficientes recogidos en la normativa estatal, se desprende lo siguiente. A saber, que: en primer lugar, los actuales coeficientes gravan de forma más considerable y notable el factor especulativo, habida cuenta de que los índices de revalorización son más elevados durante los cinco primeros años. Igualmente, cabe prestar atención a la adición de un nuevo coeficiente para aquellas plusvalías derivadas de las transacciones efectuadas antes de alcanzar el primer año de posesión del bien, escenario que se encontraba no sujeto al impuesto en la regulación ya derogada, y que ahora lo hacen por aplicación de un coeficiente de 0,14 puntos. Sobre esta cruzada contra la especulación se han pronunciado autores como CALVO VÉRGEZ, considerando que este extremo de la nueva regulación choca en realidad con la concepción originaria del impuesto, en base a la cual se someten a gravamen aquellas plusvalías generadas a lo largo de los años como consecuencia de la acción urbanística llevada a cabo por el municipio, aspecto que será difícilmente constatable en el corto periodo de tiempo que comprende el plazo de un año, o menos.

En segundo lugar, se enmienda la tendencia ascendente del anterior método de cálculo gracias a la aplicación de los coeficientes más altos de manera intercalada, siendo de gran impacto (como se ve en las tres últimas columnas de la tabla) los intervalos comprendidos

entre los 0 a 5 años, 10 a 15 años, y los 15 y 20 años. Con ello, parece evidente que el legislador pretende incentivar la venta a medio y largo plazo.

Por último, se observa una bajada generalizada en la tributación. Volviendo a comparar las tres últimas columnas de la tabla, es sencillo comprobar la clara diferencia negativa en favor de los actuales porcentajes en la mayoría de las bases imponibles al comparar los coeficientes vigentes con los ya derogados. Ello evidencia una menor tributación para el contribuyente, con la salvedad de los cinco primeros años, donde la diferencia valorativa en aplicación de los coeficientes resulta positiva.

#### B) El cálculo atendiendo a la plusvalía real.

La mayor novedad introducida por el RDL 26/2021 es, sin lugar a dudas, la introducción de un nuevo método de estimación de la base imponible del impuesto. Así, el legislador satisface las exigencias consagradas en la STC 182/2021, de 26 de octubre, en cuanto considera que el método de determinación de la base imponible no puede sustentarse en un método único, objetivo y de carácter imperativo<sup>16</sup>. Frente a ello, el legislador configura un sistema optativo, añadiendo el método de cálculo real al ordenamiento jurídico.

Se procede al análisis de dicho método al amparo de los dos preceptos de la LRHL que lo regulan, siendo los arts. 107.5 y 104.5 de la LRHL.

Así, es el artículo 104.5 LRHL el que introduce el nuevo método de cálculo por la plusvalía real generada al establecer que se podrá calcular por la diferencia de valor en las fechas de adquisición y de transmisión, siendo este valor el determinado y documentado en la operación. De otra parte, su aplicabilidad viene configurada en el art. 107.5 LRHL, que reza lo siguiente:

*«5. Cuando, **a instancia del sujeto pasivo**, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.»*

---

<sup>16</sup> Véase el Fundamento Jurídico 5º de la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Del precepto anterior se desprende, en un primer momento, que el único capaz de promover la aplicación del método de estimación real para la determinación de la base imponible del IIVTNU es el sujeto pasivo del mismo. Igualmente, el contribuyente del impuesto deberá, además de solicitar la aplicación del método de estimación real, justificarlo.

Algo similar se recoge en el art. 104.5 LRHL:

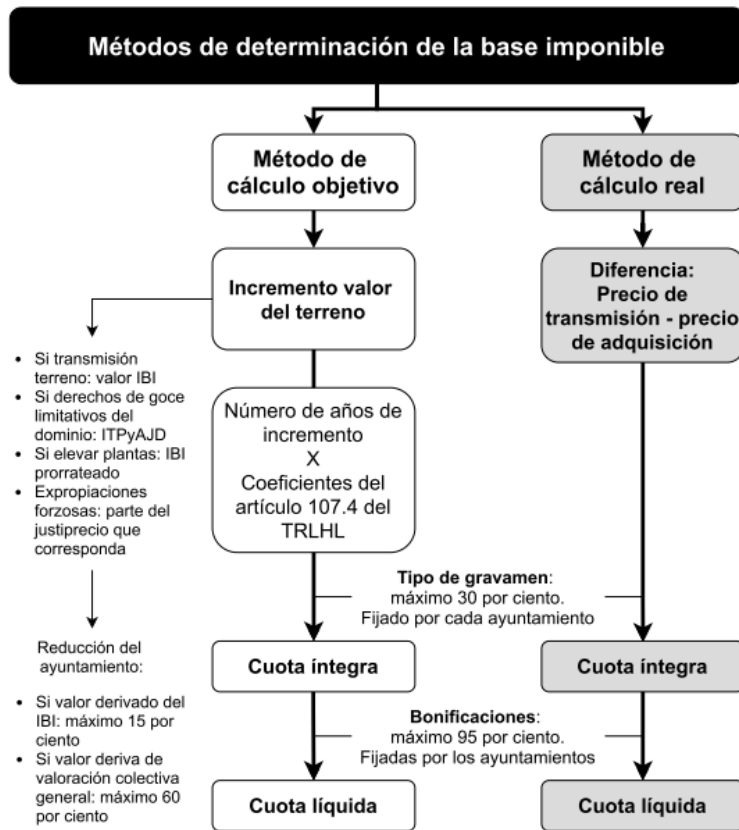
*«5. No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.»*

*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.»*

El nuevo apartado quinto del art. 104 LRHL incorpora la exigencia de justificar la inexistencia de plusvalía en una operación. De esta forma, se hace recaer la carga de la prueba sobre el contribuyente de dos formas: en primer lugar, mediante la obligación de presentar autoliquidación solicitando que la base imponible se determine de acuerdo con el sistema de estimación real; y, en segundo lugar, por medio de la obligación de aportar, de forma separada a la autoliquidación, la documentación justificativa suficiente de los valores de adquisición y de transmisión.

En definitiva, aunque en todo caso se tributa por el incremento de valor de los terrenos, en el caso de que se verifique, aplicándose las reglas previstas ex art. 104.5 LRHL, que dicho aumento es inferior a lo que se regula como base imponible, se aplicaran los datos reales y no el resultado de la estimación objetiva, cuya aplicación queda para todos aquellos supuestos en que el contribuyente haya obtenido más ganancia que la resultante de aplicar la regla del art. 107 LRHL.

Tabla N.º 3: Métodos de determinación de la base imponible



## V. CASUÍSTICA PRÁCTICA COMPARATIVA.

Como se ha evidenciado a lo largo del presente Trabajo de Fin de Grado, la regulación anterior se ha visto sensiblemente modificada por la doctrina del TC y, más drásticamente, a través de la última de sus resoluciones, la cual provocó la rápida y necesaria respuesta legislativa por parte del Gobierno.

Así, para una mejor comprensión y entendimiento de las novedades que introduce el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre respecto de la regulación anterior, se proponen a continuación una serie de supuestos donde se confronta la ya derogada normativa con la recientemente vigente, igual que se hará con los dos modos optativos de determinación de la Base Imponible que introduce la reforma del IIVTNU.

Cabe apreciar que, para la resolución de los casos que a continuación se exponen, se ha confiado en que el Ayuntamiento ha establecido en su respectiva ordenanza fiscal los mismos coeficientes máximos que los previstos en la normativa estatal del impuesto (vid. Art. 107.4 LRHL). Recordamos en este apartado que dichos coeficientes serán los que se apliquen de forma transitoria hasta que los distintos municipios adapten sus ordenanzas fiscales a la nueva normativa y durante un periodo de seis meses. Igualmente, se aplicará el tipo de gravamen máximo del 30% ex art. 108.1 LRHL.

Emprendemos la explicación presentando una situación en la que el incremento de valor real es inferior al que resultaría de aplicar el método objetivo. Piénsese en un particular que adquiere un inmueble el 11 de marzo de 2002 pagando 180.000 euros, y lo transmite de forma onerosa el día 23 de enero de 2022.

En la fecha de devengo del impuesto, el valor catastral revisado del inmueble asciende a 80.000 euros, representando el suelo un 40% del valor total, es decir, 32.000 euros.

En primer lugar, calculamos el periodo impositivo, se observa que entre las fechas de adquisición y transmisión han transcurrido un total de 19 años, 10 meses y 12 días, por lo que el periodo impositivo, atendiendo a lo dispuesto por el art. 107.4 LRHL, es de 19 años.

Ahora, se procede a determinar la base imponible recurriendo al método objetivo. Siguiendo lo dispuesto en el art. 107.4 LRHL, multiplicaremos el valor catastral del suelo, que en el presente supuesto este representa el 40% del valor total, es decir, 32.000 euros, por el coeficiente previsto por la ley para el periodo de generación del incremento de valor

de tenencia del bien, que en este caso es de 0,36 al contar con un periodo de generación de 19 años. En virtud de los datos expuestos, la base imponible será de 11.520 euros como resultado de operar 32.000 por 0,36.

$$\text{Base Imponible por el método objetivo} = 32.000 \times 0,36 = 11.520 \text{ euros}$$

Sin embargo, la determinación de la base imponible por el método de estimación directa arroja un resultado que dista bastante del obtenido anteriormente. Para la adopción de este segundo método se calculará el incremento o plusvalía obtenida a consecuencia de la transmisión, y sobre este se aplicará el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el total, tal y como viene indicado ex art. 104.5 LRHL. En este caso, la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición evidencian una plusvalía positiva de 20.000 euros ( $200.000 - 180.000 = 20.000$ ), sobre la que se aplicará el porcentaje del 40% que representa el valor catastral del suelo. Operando lo anterior, se obtiene como resultado una base imponible de 8.000 euros.

$$\text{Base Imponible por el método real} = 20.000 \times 40\% = 8.000 \text{ euros}$$

En definitiva, y aplicando lo dispuesto en el art. 107.5 LRHL, para la determinación de la base imponible imperará el método de estimación directa, dado que pone de manifiesto un incremento inferior al que resulta de aplicar el método objetivo, observándose una diferencia entre ambos métodos de 3.520 euros.

Por ende, la base imponible a considerar para la liquidación del impuesto será de 8.000 euros, que tras aplicar el tipo de gravamen (30%) desvela una cuota tributaria de **2.400 euros a pagar** por el sujeto pasivo.

Sin embargo, si, *ceteris paribus*, cambiamos la fecha de adquisición del bien inmueble por otra que reduzca el periodo impositivo, será preferible la determinación de la base imponible por el método objetivo. Así pues, si consideramos que el inmueble se adquirió el 20 de septiembre de 2004, el periodo de tenencia del bien pasa a ser de 17 años, 4 meses y 3 días, por lo que el coeficiente máximo que se aplicará sobre el valor catastral para determinar la base imponible será de 0,2. EL cálculo descrito anteriormente arrojará una base imponible de 6.400 euros, siendo esta inferior a la que obtendríamos por el método de estimación directa, por lo que se imputará un incremento de valor de 6.400 euros, prevaleciendo el incremento de valor determinado por el método objetivo. Si aplicamos

el tipo de gravamen obtenemos una cuota tributaria de **1.920 euros** a pagar por el sujeto pasivo.

Otro supuesto que puede plantearse es el referido a las adquisiciones y transmisiones que se llevan a cabo en un **periodo inferior al año**. Esta situación se ha encontrado, históricamente, no sujeta al IIVTNU, tampoco preveía la normativa un porcentaje para calcular el incremento de valor en estos supuestos, con la salvedad de la regulación del Ayuntamiento de Barcelona, cuyo art. 51.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo<sup>17</sup>, contenía una disposición específica para someter a gravamen estos casos de transmisiones especulativas. Dejando de lado la particularidad del consistorio catalán, pensemos en un local que se adquiere el 5 de noviembre de 2021 por 155.000 euros, y se vende el 23 de mayo de 2022 por 170.000 euros.

En la fecha de devengo del impuesto, el valor catastral del local asciende a 60.000 euros, representando el valor del suelo un 25% del total, es decir, el valor catastral del suelo es de 15.000 euros.

Así, el periodo impositivo es de 6 meses, ya que se tienen en cuenta únicamente los meses completos, sin tener en cuenta las fracciones de los mismos ex art. 107.4 LRHL.

Comenzamos calculando la base imponible por el método objetivo, multiplicando el valor catastral del suelo por el coeficiente correspondiente atendiendo al periodo de generación del incremento de valor, en este caso le corresponde el de 0,14, por ser inferior a un año y, además, este se prorrateará teniendo en cuenta el número de meses completos, por lo que la base imponible se calculará como se sigue:

$$\text{Base imponible por el método objetivo} = 15.000 \times 0,14 \times \left(\frac{6}{12}\right) = 1.050 \text{ euros}$$

Al mismo tiempo, los datos expresados revelan que con la transmisión del local se ha producido un incremento de valor o plusvalía de 15.000 euros (170.000 – 155.000). Para calcular la base imponible por el método de estimación directa aplicaremos al incremento de valor obtenido el porcentaje que representa el valor catastral del suelo:

$$\text{Base imponible por el método real} = 15.000 \times 25\% = 3.750 \text{ euros}$$

---

<sup>17</sup> Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-4583-consolidado.pdf>

Aplicando lo dispuesto en el art. 107.5 LRHL prevalecerá el incremento de valor calculado a partir del método objetivo, en la medida en que es inferior al que resulta de aplicar el otro método.

Por último, si aplicamos el tipo de gravamen del 30% el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda de 315 euros, cuantía que se ahorra el contribuyente aplicando la anterior regulación.

De otra parte, con el fin de acercar y vincular la parte teórica de este trabajo con la práctica jurídica, real y cotidiana de un asesor fiscal o un Ayuntamiento, se aportan a modo de ANEXOS dos liquidaciones del impuesto objeto de estudio: una de ellas fechada en 2020, fecha anterior a la última de las sentencias de inconstitucionalidad; y otra posterior, que se liquida en el año 2022.

Como se observa, ambas son liquidadas por el Ayuntamiento de Zaragoza, por lo que se deberá tomar en consideración la Ordenanza Fiscal N.º 9, sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana<sup>18</sup>.

Antes de proceder a su estudio y cuantificación de las cuotas, cabe apreciar que la liquidación facilitada no cuenta con los datos necesarios para determinar la base imponible por el método de estimación directa, motivo por el cual solo se llevara a cabo por el método objetivo, confrontando la precedente normativa con la ulterior.

Sin más preámbulos, arrancamos el estudio de las liquidaciones del Ayuntamiento de Zaragoza atendiendo a la más antigua de las dos, la que se encuentra datada del año 2020. De la información que ahí se nos facilita, se desprende que nos encontramos ante una transmisión lucrativa a favor de D. Jovita, que será el sujeto pasivo. Igualmente, hacemos notar que el derecho que se transmite es el de usufructo, cuyo valor es del 10%. Asimismo, el porcentaje adquirido es del 50%.

Con ello, la fecha de adquisición del inmueble data del día 20 de septiembre de 1988, transmitiéndose el día 29 de diciembre de 2020. El tiempo transcurrido entre ambas

---

<sup>18</sup>Ordenanza Fiscal nº 9: Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Normativa. Ayuntamiento de Zaragoza. (2019, 26 diciembre). <https://www.zaragoza.es/eli/es-ar-01502973/odnz/2019/12/26/9>

fechas es de 32 años, 3 meses y 9 días, sin embargo, el periodo impositivo será de 20 años.

Para la determinación de la base imponible por el método objetivo aplicando la anterior regulación, deberemos multiplicar el valor catastral del suelo por el porcentaje que fija la ordenanza fiscal para un periodo impositivo de 20 años (3%), por el número de años, y finalmente por la parte relativa al porcentaje adquirido.

En este caso, el valor catastral del suelo es de 49.675,07 euros, valor que multiplicaremos por el porcentaje que fija la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Zaragoza en su art. 9.2, donde se expresan lo siguiente (sic):

*«2. Para determinar el importe del incremento se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje total que resulta de multiplicar el porcentaje anual que se indica por el número de años del período durante los cuales hubiera generado dicho incremento.»*

<b>Período</b>	<b>Porcentaje anual</b>
Entre 1 año y hasta 5 años	3,7
Hasta 10 años	3,5
Hasta 15 años	3,2
Hasta 20 años	3,0

Dado que el periodo impositivo es de 20 años, el porcentaje a aplicar será del 3%, valor que a su vez multiplicaremos por el número de años (20 años), y por el importe del porcentaje adquirido (50%), obteniendo la base imponible como se detalla a continuación:

$$\text{Base imponible} = 49.675,07 \times 3\% \times 20 \times 50\% = 14.902,52 \text{ euros}$$

A continuación, se multiplica la base imponible por el tipo de gravamen del 30% (ex art. 15 de la citada Ordenanza fiscal) para obtener la cuota íntegra, la cual asciende a 4.470,76 euros.

$$\text{Cuota íntegra} = 14.902,52 \times 30\% = 4.470,76 \text{ euros}$$

Además, llegados a este punto, debemos atender a la porción adquirida por el sujeto pasivo, que en este caso es de un 10%, por lo que aplicamos dicha porción a la cuota íntegra.

$$\text{Importe} = 4.470,76 \times 10\% = 447,08 \text{ euros}$$

Finalmente, el art. 7 de la ordenanza fiscal n.º 9 del Ayuntamiento de Zaragoza, en relación con lo expuesto en el art. 108.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, recoge una bonificación para aquellas adquisiciones y transmisiones o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio que traigan causa de la muerte del causante, es decir, nos referimos a transmisiones *mortis causa*. Estas se verán bonificadas en un 95% si el valor catastral es inferior a 150.000 euros y si, como es el caso, la transmisión o adquisición es relativa a la vivienda habitual del causante. Aplicamos pues la bonificación para obtener la cuota diferencial:

$$Cuota\ diferencial = 447,08 - (447,08 \times 0,95) = 22,35\ euros$$

La cuota resultante asciende, en aplicación del método objetivo anterior, a 22,35 euros. Los datos y operaciones efectuadas pueden observarse de manera simplificada en la tabla que aquí se presenta.

Valor catastral	% usufructo	% adquirido	Años	Coefficiente	Base Imponible	Tipo gravamen	Cuota	Importe	Bonificación	TOTAL
49.675,07	10%	50%	20	0,03	<b>14902,52</b>	30%	4470,76	447,08	95%	<b>22,35</b>

A continuación, calcularemos la base imponible y la cuota a satisfacer por parte del contribuyente, aplicando para ello el nuevo método objetivo regulado en el Real Decreto Ley 26/2021.

Como es sabido, tras la reforma de la normativa, la base imponible se cuantificará aplicando unos nuevos coeficientes máximos, los cuales se multiplicarán por el porcentaje adquirido y por aquel relativo a la porción de usufructo recibido, sin ser necesario multiplicar por el número de años de tenencia del inmueble.

Por su parte, el coeficiente máximo aplicable será el recogido en la normativa estatal en el art. 107.4 LRHL, dado que el Ayuntamiento de Zaragoza no ha introducido en su ordenanza los cambios desarrollados en la regulación estatal, por lo que de forma transitoria y supletoria se aplica el coeficiente máximo de 0,45.

Dicho esto, la base imponible resultará de operar de la siguiente manera:

$$Base\ imponible = 49.675,07 \times 0,45 \times 10\% \times 50\% = 1.117,69\ euros$$

Para calcular la cuota íntegra, se multiplicará la base imponible por el tipo de gravamen del 30%, como ya se hacía en la anterior regulación.

$$Cuota\ íntegra = 1.117,69 \times 30\% = 335,31\ euros$$

Volveremos a tener en cuenta la bonificación del 95%, por lo que la cuota final resultante ascenderá a 16,77 euros, importe que se ha visto reducido si lo comparamos con el obtenido en aplicación de la normativa anterior.

$$\text{Cuota diferencial} = 335,31 - (335,31 \times 0,95) = 16,77 \text{ euros}$$

Valor catastral	% usufructo	% adquirido	Años	Coefficiente	Base Imponible	Tipo gravamen	Cuota	Importe	Bonificación	TOTAL
49.675,07	10%	50%	20	0,45	<b>1117,69</b>	30%	335,31	335,31	95%	16,77

La segunda de las liquidaciones que se adjuntan a este trabajo, recoge también el caso de una transmisión *mortis causa*, en la que Dña. Laura recibe el derecho de usufructo sobre un bien inmueble propiedad del causante, D. Luis Ángel.

El inmueble se adquirió el día 22 de octubre de 2008, y la transmisión queda datada el 26 de noviembre de 2021, por lo que el periodo de generación del incremento de valor es de 13 años, 1 mes y 4 días; es decir, de 13 años a efectos del cálculo del impuesto.

Decir que el valor catastral del suelo en la fecha de devengo del impuesto asciende a 18.612,74 euros, y que el valor del usufructo es del 100%. Asimismo, el porcentaje adquirido asciende a un 16,66% del total.

Comenzaremos determinando la cuota tributaria a pagar por el sujeto pasivo, Dña. Laura, por el método objetivo vigente, tal y como aparece determinado en la liquidación que lleva a cabo el Ayuntamiento de Zaragoza. Destacar que el coeficiente máximo aplicable a la operación será de 0,08, y que la base imponible se determina como sigue:

$$\begin{aligned} \text{Base imponible por el método objetivo vigente} &= 18.612,74 \times 100\% \times 16,66\% \times 0,08 \\ &= 248,07 \end{aligned}$$

A continuación, sobre la base imponible resultante se aplicará el tipo de gravamen del 30%, dando lugar a una cuota de 74,42 euros.

Por último, serán de aplicación las bonificaciones sobre la cuota, que en este caso es de un 50%, dado que no nos encontramos ante la vivienda habitual del causante, sino que el bien era un inmueble adicional. En definitiva, la cuota que deberá satisfacer Dña. Laura es de 37,21 euros.

En cambio, si aplicamos la antigua forma de cuantificar la base imponible, se observa una mayor base imponible, en aplicación de la fórmula que a continuación se muestra, y de

un porcentaje del 3,2% atendiendo a la ordenanza fiscal n.º 9 del Ayuntamiento de Zaragoza (véase art. 9.2 de la misma):

$$\text{Base imponible} = 18.612,74 \times 16,66\% \times 13 \times 3,2\% = 1.289,97 \text{ euros}$$

Se observa que, si cotejamos ambas bases imponibles, hay una diferencia de 1.041,90 euros en función de si se aplica el suprimido método de valoración o el ya vigente.

De forma consecuente, al arrojar este método una base imponible más elevada, también lo será la cuota y el importe final a satisfacer por el contribuyente. Así:

$$\text{Cuota íntegra} = 1.289,97 \times 30\% = 386,99 \text{ euros}$$

Aplicamos la bonificación del 50% anteriormente comentada y obtenemos una cuota total a pagar de 193,50 euros. Si cotejamos ambos métodos, vemos que el que se encuentra en vigor revela una menor cuota a satisfacer, lo cual permite el ahorro de 156,28 euros.

## **VI. CONCLUSIONES Y REFLEXIONES CRÍTICAS.**

**PRIMERA.** – Los distintos fallos del Tribunal Constitucional en relación con el impuesto de plusvalía municipal han llegado a ser un semillero de problemas, originando un exceso de litigiosidad sobre la materia; lo que, en definitiva, desencadenó una disparidad de criterios y la instauración de una situación de inseguridad jurídica, tanto para los consistorios como para los contribuyentes.

Con la última de las resoluciones del Alto Tribunal, la STC 182/2021, se ha decidido poner fin a la polémica que sitiaba al IIVTNU, optando por sacrificarlo mediante la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 LRHL; los cuales contenían las reglas de determinación y cuantificación de la base imponible del impuesto.

**SEGUNDA.** – Uno de los puntos de conflicto de la sentencia tratada se refiere al alcance de los efectos de la misma. En este sentido, es reprochable que el Tribunal Constitucional, encargado presuntamente de preservar los derechos y garantías de los ciudadanos, establezca que los recursos contra las liquidaciones y las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones, no pueden fundamentarse en la inconstitucionalidad que el propio Tribunal ha declarado previamente.

La extralimitación obrada por el Tribunal Constitucional al limitar de esta forma el alcance de la declaración de inconstitucionalidad será, muy probablemente, un problema al que deberá poner remedio el Tribunal Supremo.

**TERCERA.** – Consecuencia del último pronunciamiento sobre la inconstitucionalidad de los preceptos mencionados, se dio la imposibilidad de cuantificar y exigir el impuesto, lo que produciría una merma considerable en los recursos y arcas municipales.

En respuesta al veredicto del Tribunal, y antes de que la sentencia en cuestión se publicase en el BOE, el Gobierno hizo resurgir el impuesto en disputa mediante la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021, de 9 de noviembre. Llegados a este punto, es más que discutible la defensa que lleva a cabo el legislador en el preámbulo de la norma citada,

cuando trata de preservar y sostener, de un lado, la extraordinaria y urgente necesidad de una reforma que, tristemente, venía suplicándose desde 2017; y de otro lado, que la reforma de elementos como la base imponible del impuesto puede llevarse a cabo mediante la herramienta legislativa del Real Decreto-Ley.

Así, podría considerarse que la nueva regulación contiene trazas de inconstitucionalidad por haberse aprobado mediante un decreto-ley, no cumpliendo los presupuestos habilitantes de carácter formal y material, que la ley exige para la utilización de la herramienta legislativa empleada.

**CUARTA.** – La adaptación normativa emprendida por el RDL 26/2021 ha permitido incorporar la doctrina del TC a la regulación del impuesto, donde destacamos:

- La creación de un nuevo supuesto de no sujeción para aquellas situaciones en las que no existe un incremento de valor real en la transmisión de un terreno.
- La implantación de nuevas reglas para la estimación objetiva de la base imponible del impuesto, mediante coeficientes máximos fijados por la ley. Asimismo, el método de determinación de la base imponible es optativo para el contribuyente, pudiendo optar por un régimen de estimación directa en aquellos casos en que la plusvalía realmente obtenida sea inferior a la resultante del régimen de estimación objetiva.
- La fijación de un plazo de seis meses para que los Ayuntamientos adopten sus respectivas ordenanzas fiscales reguladoras del impuesto a la nueva normativa.
- La entrada en vigor del citado Real Decreto-Ley se produce al día siguiente de su publicación en el BOE, es decir, el 10 de noviembre de 2021, pero sin contar con efectos retroactivos.

Por último, sin ánimo de vilipendiar sobre la ansiada, esperada y necesaria reforma normativa del IIVTNU, hay que reconocer que esta puede traer consigo un nuevo reguero de conflictividad, ya no solo por las cuestiones comentadas en el presente trabajo, sino por la propia que prolifere de la nueva regulación, cuestión sobre la que no podremos pronunciarnos hasta que esta se afiance y consolide.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (2020) *La inconstitucionalidad del I.I.V.T.N.U.: su (más que) controvertido presente y su (más que) discutido futuro*. Tributos Locales N.º 146.

ANÍBARRO PÉREZ, S. (2022) *¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucional?: a propósito de la STC 182/2021*. Tributos Locales N.º 154. Págs. 15-27.

CALVO VÉRGEZ, J. (2022). *La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad (2.ª Edición)*. Litigiosidad, marco regulatorio y los nuevos métodos de cálculo en el Real Decreto-Ley 26/2021. Editorial Wolters Kluwer Legal.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2020). *Las limitaciones constitucionales en la utilización del decreto-ley para modificar piezas clave de nuestro sistema tributario*. Revista de Contabilidad y Tributación. (CEF, 453, 99-112).

*Comprobaciones a efectuar por el ayuntamiento para declarar no sujeta al IIVTNU una compraventa*. (2021, 17 diciembre). El Derecho Local.

<https://derecholocal.es/consulta/comprobaciones-a-efectuar-por-el-ayuntamiento-para-declarar-no-sujeta-al-iiivtntu-una-compraventa>

GARCÍA MORENO, V. A. (2021). *Plusvalía municipal (IIVTNU): inconstitucionalidad, devolución y pago derivado de la nueva regulación*. Ediciones Lefebvre.

GÓRRIZ GÓMEZ, B. *Impuesto municipal de plusvalía y ausencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos*, (2021, 10 noviembre). El derecho. <https://elderecho.com/impuesto-municipal-de-plusvalia-y-ausencia-de-incremento-de-valor-de-los-terrenos-transmitidos>

PARADA, L. M. M. *Los regímenes objetivos de tributación en los impuestos locales*. Revista de Contabilidad y Tributación. (CEF, 388, julio 2015). Págs. 71-102.

PÉREZ, S. A. *¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: a propósito de la STC 182/202*. Revista Tributos Locales n.º 154 (Enero-Febrero 2022). Págs. 15-27.

PÉREZ, S. A. (s. f.). *La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Revista Crónica tributaria n.º 174/2020. Págs. 11-34.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F., y GOMAR GINER, V. (2021). *La catarsis del impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria; la sentencia del tribunal constitucional 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes*. Revista Crónica Tributaria, n.º 178. Págs. 61-89.

IBERLEY, D. D. D. (2021). *Plusvalía municipal: Todo lo que necesitas saber sobre la nueva regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. (1.ª edición. 2021. ed.). Editorial Colex.

LAGO MONTERO, J. M. (2022) *De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el T.C. hemos topado*. Revista Tributos Locales. N.º 154 (Págs. 29 – 53).


RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (2021). *El principio de capacidad económica en una encrucijada (La problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias)*. Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional, 25(1), 87-116. doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.25.04>

SÁNCHEZ GARCÍA, N. (enero 2022). *Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF. 466, págs. E1-E21.

SUBERBIOLA GARBIZU.I (2021). *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los territorios históricos tras la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021*. Tributos Locales n.º 154, 2022, págs. 95-117.

ANEXO.

ANEXO I

 <b>Zaragoza</b> AYUNTAMIENTO		<b>Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana</b>		<b>Autoliquidación transmisiones lucrativas (herencias y donaciones)</b>		<b>PV 101</b>																																																																																																																																																																																															
ESPACIO RESERVADO PARA ETIQUETA FISCAL				Número fijo:		Fecha transmisión: <b>29/12/2020</b>																																																																																																																																																																																															
<b>DATOS HEREDERO O DONATARIO: SUJETO PASIVO (2)</b>																																																																																																																																																																																																					
Apellidos y nombre o razón social: ██████████ JOVITA				CIF/DNI: ██████████																																																																																																																																																																																																	
Domicilio completo: AVENIDA PUERTA DE SANCHO N° ██████████																																																																																																																																																																																																					
Municipio: ZARAGOZA				Código Postal: 50003																																																																																																																																																																																																	
<b>DATOS REPRESENTANTE (3)</b>																																																																																																																																																																																																					
Apellidos y nombre o razón social: MARTINEZ PELEGRIN MARIOLA				CIF/DNI: ██████████																																																																																																																																																																																																	
Domicilio completo: BOLONIA 12, ██████████				Municipio: ZARAGOZA																																																																																																																																																																																																	
<b>DATOS CAUSANTE O DONANTE (4)</b>																																																																																																																																																																																																					
Apellidos y nombre o razón social: ██████████ AMADOR				CIF/DNI: ██████████																																																																																																																																																																																																	
Domicilio completo: AVENIDA PUERTA DE SANCHO N° ██████████																																																																																																																																																																																																					
Municipio: ZARAGOZA				Código Postal: 50003																																																																																																																																																																																																	
<b>DATOS NOTARIALES (5)</b>																																																																																																																																																																																																					
Notario: MARIA LUISA LOREN ROSAS				Localidad: ZARAGOZA																																																																																																																																																																																																	
Número de protocolo: 1658		Fecha de escritura o documento: 15-06-2021		Tipo de transmisión: Donación <input type="checkbox"/> Herencia <input checked="" type="checkbox"/> Otros <input type="checkbox"/>																																																																																																																																																																																																	
<b>DATOS FINCA (6)</b>																																																																																																																																																																																																					
Vivienda: <input type="checkbox"/>		Local: <input type="checkbox"/>		Garaje: <input type="checkbox"/>		Trastero: <input type="checkbox"/>																																																																																																																																																																																															
Solar: <input type="checkbox"/>		Otros: <input type="checkbox"/>																																																																																																																																																																																																			
N.º fijo I.B.I.:				Referencia Catastral: ██████████																																																																																																																																																																																																	
Emplazamiento: AVENIDA PUERTA DE SANCHO N.º ██████ Bloque Escal. Planta <b>5</b> Puerta																																																																																																																																																																																																					
Superficie total terreno (6.1):				Coeficiente de participación (6.2):																																																																																																																																																																																																	
<b>EXENCIÓN (7)</b> <input type="checkbox"/> Motivo:																																																																																																																																																																																																					
<b>CÁLCULO DE LA CUOTA</b>																																																																																																																																																																																																					
V. Catastra del suelo (8)		49,675.07																																																																																																																																																																																																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th>(9) Derecho Transmitido</th> <th>(10) Edad Usufrutuario</th> <th>(11) Val. usufr. y v. nuda prop. %</th> <th>(12) % D. Real</th> <th>(13) % Transmido</th> <th>(16) Fecha adquisición</th> <th>(17) Porcentaje adquirido</th> <th>(18) Años tenencia</th> <th>(19) % Porcentaje</th> <th>(20) B. Imponible final</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Usufr. <input checked="" type="checkbox"/></td> <td>85</td> <td>Usufr. 10.00%</td> <td>0,00</td> <td>0.00</td> <td>20/09/1988</td> <td>50,00</td> <td>20</td> <td>3.00%</td> <td>14,902.52</td> </tr> <tr> <td>Nuda pro. <input type="checkbox"/></td> <td></td> <td>N. Prop. %</td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>0,00</td> <td>0</td> <td>0.00%</td> <td>0.00</td> </tr> <tr> <td>Pleno dom. <input type="checkbox"/></td> <td></td> <td></td> <td>(14) P.D. %</td> <td>0.00</td> <td></td> <td>0,00</td> <td>0</td> <td>0.00%</td> <td>0.00</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> <td>(15) TOTAL</td> <td>0.00</td> <td></td> <td>0,00</td> <td>0</td> <td>0.00%</td> <td>0.00</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>14,902.52</td> </tr> <tr> <td colspan="9">           Zaragoza, a de de         </td> <td>(21) TOTAL</td> </tr> <tr> <td colspan="9">           Firma         </td> <td>(22) TIPO <input type="checkbox"/> 30%</td> </tr> <tr> <td colspan="9"> <i>No llegaron a cobrarlo p q lo anuló el Tribunal Supremo, y este en periodo moratorio</i> </td> <td>(23) CUOTA</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>10.00</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>447.08</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>(24) PORCIÓN ADQUIRIDA</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>(25) BONIFICACIÓN <input type="checkbox"/> SI <input checked="" type="checkbox"/> NO</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>95.00</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>22.35</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>(26) RECARGO</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>(27) INTERESES</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>22.35</td> </tr> <tr> <td colspan="9"></td> <td>(28) IMPORTE EUROS</td> </tr> </tbody> </table>								(9) Derecho Transmitido	(10) Edad Usufrutuario	(11) Val. usufr. y v. nuda prop. %	(12) % D. Real	(13) % Transmido	(16) Fecha adquisición	(17) Porcentaje adquirido	(18) Años tenencia	(19) % Porcentaje	(20) B. Imponible final	Usufr. <input checked="" type="checkbox"/>	85	Usufr. 10.00%	0,00	0.00	20/09/1988	50,00	20	3.00%	14,902.52	Nuda pro. <input type="checkbox"/>		N. Prop. %				0,00	0	0.00%	0.00	Pleno dom. <input type="checkbox"/>			(14) P.D. %	0.00		0,00	0	0.00%	0.00				(15) TOTAL	0.00		0,00	0	0.00%	0.00										14,902.52	Zaragoza, a de de									(21) TOTAL	Firma									(22) TIPO <input type="checkbox"/> 30%	<i>No llegaron a cobrarlo p q lo anuló el Tribunal Supremo, y este en periodo moratorio</i>									(23) CUOTA										10.00										447.08										(24) PORCIÓN ADQUIRIDA										(25) BONIFICACIÓN <input type="checkbox"/> SI <input checked="" type="checkbox"/> NO										95.00										22.35										(26) RECARGO										(27) INTERESES										22.35										(28) IMPORTE EUROS
(9) Derecho Transmitido	(10) Edad Usufrutuario	(11) Val. usufr. y v. nuda prop. %	(12) % D. Real	(13) % Transmido	(16) Fecha adquisición	(17) Porcentaje adquirido	(18) Años tenencia	(19) % Porcentaje	(20) B. Imponible final																																																																																																																																																																																												
Usufr. <input checked="" type="checkbox"/>	85	Usufr. 10.00%	0,00	0.00	20/09/1988	50,00	20	3.00%	14,902.52																																																																																																																																																																																												
Nuda pro. <input type="checkbox"/>		N. Prop. %				0,00	0	0.00%	0.00																																																																																																																																																																																												
Pleno dom. <input type="checkbox"/>			(14) P.D. %	0.00		0,00	0	0.00%	0.00																																																																																																																																																																																												
			(15) TOTAL	0.00		0,00	0	0.00%	0.00																																																																																																																																																																																												
									14,902.52																																																																																																																																																																																												
Zaragoza, a de de									(21) TOTAL																																																																																																																																																																																												
Firma									(22) TIPO <input type="checkbox"/> 30%																																																																																																																																																																																												
<i>No llegaron a cobrarlo p q lo anuló el Tribunal Supremo, y este en periodo moratorio</i>									(23) CUOTA																																																																																																																																																																																												
									10.00																																																																																																																																																																																												
									447.08																																																																																																																																																																																												
									(24) PORCIÓN ADQUIRIDA																																																																																																																																																																																												
									(25) BONIFICACIÓN <input type="checkbox"/> SI <input checked="" type="checkbox"/> NO																																																																																																																																																																																												
									95.00																																																																																																																																																																																												
									22.35																																																																																																																																																																																												
									(26) RECARGO																																																																																																																																																																																												
									(27) INTERESES																																																																																																																																																																																												
									22.35																																																																																																																																																																																												
									(28) IMPORTE EUROS																																																																																																																																																																																												
<b>ADVERTENCIAS FINALES:</b> El contribuyente podrá solicitar de la Administración Municipal la rectificación de la presente autoliquidación si considera que perjudica de cualquier modo sus intereses legítimos. La solicitud sólo podrá hacerse antes de que la Administración haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente, en los términos del artículo 125 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre de 2007)																																																																																																																																																																																																					

EJEMPLAR PARA EL CONTRIBUYENTE



Casa Abuela

Emisor: 50900 0 Mod.: 3  
CPR: 9052378



<b>IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA</b>	<b>AUTOLIQUIDACION TRANSMISIONES LUCRATIVAS SISTEMA OBJETIVO</b>	<b>Modelo</b> 090	<b>Nº Autoliquidación</b> 0902220229752 <b>Fecha de Emisión</b> 22 Mayo 2022
--	--	----------------------	---

<b>DATOS PERSONALES DEL SUJETO PASIVO</b>		
<b>Apellidos y Nombre</b> LAURA	<b>D.N.I / N.I.F.</b>	<b>Teléfono:</b>
<b>Domicilio completo</b> CL. SATURNO, n. PLANTA 1, 50012, ZARAGOZA	<b>Correo Electrónico</b>	

<b>DATOS PERSONALES DEL REPRESENTANTE</b>		
<b>Apellidos y Nombre</b> MARTINEZ PELEGRIN, M-OLA	<b>D.N.I / N.I.F.</b>	<b>Teléfono:</b> 976215805
<b>Domicilio completo</b> CL. BOLONIA, n. PLANTA 2, Pta. B, 50008, ZARAGOZA	<b>Correo Electrónico</b> MARIOLA@ASESORESARAGON.ES	

<b>DATOS PERSONALES DEL CAUSANTE</b>		
<b>Apellidos y Nombre</b> LUIS-ANGEL	<b>D.N.I / N.I.F.</b>	<b>Teléfono:</b>
<b>Domicilio completo</b> CL. VILLAHERMOSA (DUQUESA DE), n. PLANTA 7, Pta. D, 50009, ZARAGOZA	<b>Correo Electrónico</b>	

<b>DATOS FINCA</b>			
<b>Emplazamiento</b> CL. TELLERIA, JUAN (MAESTRO), n. 2, PLANTA 1, Pta. IZ, 50011, ZARAGOZA			
<b>Tipo Finca</b> Vivienda	<b>Ref. Catastral</b>	<b>Nº Fijo</b> 00183117	<b>Coef. Participación</b> 100

<b>DATOS NOTARIALES</b>			
<b>Notario</b> LOREN ROSAS, MARIA LUISA	<b>Localidad</b> ZARAGOZA	<b>Valor transmisión</b> 0,00	<b>Valor suelo calculado</b> 0,00
<b>Número de Protocolo</b> 1243	<b>Fecha del documento</b> 5 Mayo 2022	<b>Tipo de documento</b> Escritura Pública	<b>Tipo de transmisión</b> HERENCIA <b>Fecha de transmisión</b> 26 Noviembre 2021

NO SUJETO  EXENCION  PRESCRITO  Motivo: Inmueble adicional (BONIFICACIÓN)

<b>CALCULO DE LA CUOTA</b>	
Valor Catastral del Suelo 18.612,74	

Derecho Transmitido	Edad Usufructuario	Valor Usufructo	% Derecho Real	% Transmitido	Fecha adquisición	% Adquirido	Nº Años	Coefficiente	Base Imponible
Pleno dom.	78	100,00 %	100,00 %	100,00 %	22.10.2008	16,66 %	13	0,08	248,07
			P.D. %	16,66 %					
			TOTAL	100,00 %					



<b>Base Imponible Total</b>		<b>248,07</b>
Tipo Gravamen	30,00 %	74,42
Parte transmisión	100,00 %	74,42
<b>CUOTA RESULTANTE</b>		<b>74,42</b>
Bonificación	50,00 %	37,21
Recargo	0,00 %	0,00
Intereses		0,00
<b>IMPORTE A PAGAR</b>		<b>37,21</b>

En cumplimiento de lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, podrá ejercer los derechos de acceso, rectificación, supresión o oposición comunicándolo por escrito al Ayuntamiento.

W-AT/1903-0807

Las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios podrán ser objeto de verificación y comprobación por la Administración. Los datos contenidos en las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios no la vinculan en ejercicio de las competencias de comprobación e inspección que puedan desarrollarse con posterioridad. Los sujetos pasivos podrán instar a la Administración Municipal su conformidad respecto de la autoliquidación practicada o solicitar su rectificación y restitución, en su caso, de lo indebidamente ingresado, en los términos y plazos establecidos. La eficacia de esta autoliquidación está condicionada al pago de la cuota resultante.

EL SUJETO PASIVO O REPRESENTANTE  
Zaragoza a   
MARIA DE LA OLA MARTINEZ PELEGRIN

EJEMPLAR PARA EL INTERESADO