

La plusvalía municipal en el año 2024

DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UAM),
Of Counsel en Pérez Llorca*

- 1. Introducción**
- 2. La primera declaración de inconstitucionalidad: la STC 26/2017**
- 3. La segunda declaración de inconstitucionalidad: la STC 126/2019**
- 4. La tercera declaración de inconstitucionalidad: la STC 182/2021**
 - 4.1. La declaración de inconstitucionalidad
 - 4.2. La limitación de efectos del fallo
- 5. La modificación del régimen legal del IIVTNU por el Real Decreto-ley 26/2021**
 - 5.1. Establecimiento de un nuevo supuesto de sujeción
 - 5.2. Establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción
 - 5.3. Nueva regulación de la base imponible
 - 5.4. Gestión
 - 5.5. Modificación de ordenanzas: régimen transitorio
- 6. Bibliografía**

Resumen

La regulación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU, comúnmente llamado plusvalía municipal) fue controvertida desde el primer momento de su aprobación, porque establecía un sistema objetivo de determinación de la base imponible, y ello motivó muchas críticas. Sin embargo, los tribunales consideraron ajustada a derecho esa regulación hasta que llegó la crisis inmobiliaria de 2008-2014, en la que abundaban los supuestos de venta de inmuebles por precio inferior al de compra. Después de varias sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo especialmente desafortunadas, la STC 182/2021 declaró la inconstitucionalidad del IIVTNU, pero lo hizo con una extraordinaria limitación de efectos que no tiene precedente en nuestra jurisprudencia constitucional y que también fue objeto de múltiples críticas. Finalmente, el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, adaptó la regulación del IIVTNU a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, aunque también fue objeto de

Artículo recibido el 04/01/2024; aceptado el 28/01/2024.

crítica por haber sido aprobado mediante decreto ley, y también por el sistema de determinación de porcentajes de incremento anual establecido.

En el presente trabajo analizaremos las principales consecuencias de la STC 182/2021 y nuevo régimen jurídico del impuesto contenido en el Real Decreto-ley 26/2021, valorando los distintos problemas que suscita la aplicación de esa nueva regulación.

Palabras clave: *impuesto municipal; incremento de valores; inconstitucionalidad; capacidad económica; plusvalías; IIVTNU.*

Municipal Capital Gains in 2024

Abstract

The regulation of the tax on the increase in the value of urban land (IIVTNU), commonly referred to as municipal capital gains, sparked controversy from its origins due to its establishment of an objective system for determining the tax base, inviting numerous criticisms. Courts, however, upheld this regulation as lawful until the onset of the real estate crisis spanning from 2008 to 2014, during which numerous property sales occurred at prices lower than their purchase prices. Subsequent rulings by the Constitutional Court and the Supreme Court, particularly STC 182/2021, declared the IIVTNU unconstitutional. However, this declaration came with an unprecedented limitation of effects, drawing widespread criticism. Royal Decree-Law 26/2021, enacted on November 8, aimed to align the regulation of the IIVTNU with Constitutional Court case law. Yet, it faced scrutiny for its passage via decree law and its system for determining established annual increase percentages.

The article analyzes the key consequences of STC 182/2021 and the new legal framework introduced by Royal Decree-Law 26/2021, evaluating the various challenges arising from the implementation of this revised regulation.

Keywords: municipal tax; increase in land values; unconstitutionality; economic implications; capital gains; IIVTNU.

1

Introducción

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) ha generado problemas desde su regulación por la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), porque su hecho imponible sometía a tributación situaciones que no siempre eran indicativas de capacidad económica, y sobre todo porque el método de cuantificación de su base imponible desconsideraba de forma total y absoluta la capacidad económica real del sujeto pasivo.

El impuesto se cuantificaba de forma objetiva, multiplicando el valor catastral del suelo por un coeficiente determinado en función del número de años de titularidad del inmueble. Ello determinaba que *siempre* existiera incremento de valor sujeto a tributación, con total independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto.

Ese método de cuantificación de la base imponible fue criticado por la doctrina desde un primer momento, porque entendía que entrañaba una vulneración del principio de capacidad económica, en cuanto su exigencia estaba desvinculada de la capacidad económica real del sujeto pasivo¹.

Es cierto que el método objetivo establecido en la Ley 39/1988 pretendía simplificar la aplicación del impuesto, y dicha finalidad, en algunos supuestos, ha servido para justificar en sede constitucional la utilización de parámetros objetivos de cuantificación de la obligación tributaria². Pero esa justificación resulta difícilmente trasladable al IIVTNU, porque las plusvalías sometidas a tributación son también objeto de cuantificación en el IRPF, y en este impuesto se aplican reglas de cuantificación basadas en los valores de adquisición y transmisión de los bienes, que podrían ser fácilmente trasladadas al ámbito local.

Desde el establecimiento del IIVTNU hasta febrero de 2017 no se había producido ningún pronunciamiento del Tribunal Constitucional contrario a dicha regulación. Las únicas sentencias en las que se abordó la constitucionalidad del impuesto fueron la STC 233/1999, de 16 de diciembre, y la STC 115/2009, de 18 de mayo. En la primera se enjuiciaban numerosos artículos de la Ley 39/1988 y, respecto del IIVTNU, solo se analizó, y rechazó, la presunta inconstitucionalidad de la regulación que permitía cuantificar el impuesto de forma distinta en función de la población.

1. *Vid.* Falcón y Tella (1993: 16); Herrera Molina (1998: 524); Álvarez Arroyo (2004: 31). Más recientemente, véase Varona Alabern (2010: 65).

2. *Vid.*, por todas, las sentencias del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio, y 295/2006, de 11 de octubre.

En la STC 115/2009, de 18 de mayo, se trató la cuestión de constitucionalidad planteada por el TSJ de la Comunidad Valenciana sobre el artículo 108.6 LRHL por presunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la Constitución, pero fue inadmitida porque se entendió que no existía nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión a adoptar en el proceso *a quo*.

Pero la crisis económica del período 2008-2014 alteró considerablemente la realidad y, como consecuencia de la drástica caída de la demanda en el sector inmobiliario, se produjo una pérdida de valor de los inmuebles que debería haber provocado una reacción inmediata del legislador para modificar las reglas de determinación de la base imponible.

Pero lo cierto es que, por algún motivo, el legislador no abordó tempestivamente el problema y ello provocó muchos problemas en la aplicación del impuesto, que motivaron numerosas críticas a la regulación del mismo, tanto por parte de la doctrina universitaria, que denunció insistentemente la contradicción de dicha regulación con el principio de capacidad económica³, como por los jueces y tribunales, que con distintos argumentos dictaron cientos de sentencias anulando las liquidaciones impugnadas por considerarlas contrarias a los principios de justicia tributaria⁴.

Como tuvimos ocasión de afirmar en 2013, esos pronunciamientos judiciales revelaban “la injusta regulación del IIVTNU y son, en nuestra opinión, el anticipo de una declaración de inconstitucionalidad que se producirá próximamente, en cuanto jueces y tribunales dejen de buscar una solución al caso concreto y planteen la oportuna cuestión de inconstitucionalidad. Porque el método objetivo de determinación de bases imponibles funcionó razonablemente bien hasta 2008, cuando la mayoría de las transmisiones generaban plusvalías y el gravamen de minusvalías constituía la excepción que no bastaba para legitimar la declaración de inconstitucionalidad. Pero ahora que la crisis castiga con especial intensidad al mercado inmobiliario, lo normal es que las transmisiones inmobiliarias no generen plusvalías y, por tanto, lo normal sería que no se exigiera el pago del impuesto por un incremento de valor que no se ha producido en los últimos años”⁵.

3. Vid. Varona Alabern (2010: 65); Rovira Ferrer (2013: 8); Chico de la Cámara (2013: 11); Marín-Barnuevo Fabo (2013: 105); Falcón y Tella (2013); Navarro Egea (2014: 97); Calvo Vérguez (2014: 143); Magraner Moreno (2014); San Martín Rodríguez (2014: 85); Luque Mateo (2014); Prósper Almagro (2014: 49); Cayón Caliaro (2015: 15); Del Blanco y García (2015: 63); Bris Gómez (2015: 147); Teixidor y Revilla (2016: 5); Colao Marín (2016).

4. La jurisprudencia es abundantísima y resulta imposible recoger una relación de sentencias recaídas en esta materia. En todo caso, sí consideramos oportuno mencionar la sentencia del TSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2012, ECLI:ES:TSJCAT:2012:5437, pon. Sr. Berberoff Ayuda, al ser de las más influyentes en otras decisiones judiciales por su exhaustiva argumentación.

5. Cfr. Marín-Barnuevo Fabo (2013: 114).

2

La primera declaración de inconstitucionalidad: la STC 26/2017

La primera declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU se produjo en la sentencia 26/2017, de 16 de febrero, que enjuiciaba la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa. A esa primera declaración de inconstitucionalidad siguieron las contenidas en las sentencias 37/2017, 59/2017 y 72/2017, referidas respectivamente a las normas reguladoras del impuesto en el territorio histórico de Álava, en el territorio común, y en Navarra, todas ellas con el mismo contenido.

El análisis de los distintos fundamentos jurídicos de la sentencia ya lo realizamos en otro lugar⁶, por lo que ahora solo procede comentar el controvertido fallo de estas primeras sentencias, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos que regulaban la base imponible, “pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”.

La expresión utilizada para dictar el fallo fue claramente desafortunada, porque permitía distintas interpretaciones: (i) considerar que nos encontrábamos ante un caso inusual de “interpretación conforme”, en el que el Tribunal vendría a reconocer la constitucionalidad de la regulación analizada en la medida en que existe un incremento de valor, y su inconstitucionalidad en caso contrario; (ii) considerar que los preceptos citados en el fallo son inconstitucionales y nulos, sin más, de tal modo que la matización de que son inconstitucionales y nulos “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” vendría a ser una reiteración de la argumentación del fallo, oportunamente desarrollada en el FJ 3 de la sentencia; (iii) considerar que estamos ante una declaración de inconstitucionalidad condicionada a la inexistencia de incremento, cuya acreditación constituiría una auténtica incógnita dada la ausencia de reglas de determinación del valor del suelo en la mayoría de transacciones inmobiliarias.

Esa imprecisión del fallo determinó que los tribunales de justicia dictaran resoluciones muy heterogéneas, aunque poco a poco se fue imponiendo la llamada “tesis maximalista”, según la cual debían ser anuladas todas las liquidaciones dictadas porque habían sido giradas “en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados,

6. Marín-Barnuevo Fabo (2017).

comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza esto es 'dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento', determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho"⁷.

Sin embargo, el Tribunal Supremo corrigió esa interpretación en la sentencia de 9 de julio de 2018, en la que estableció doctrina respecto de la recta interpretación de la STC 59/2017, del siguiente modo: "Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables [...] 2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, 'no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene', o, dicho de otro modo, porque 'imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica".

3

La segunda declaración de inconstitucionalidad: la STC 126/2019

La desafortunada declaración de inconstitucionalidad, seguida de la desidia del legislador y de la dificultad de aplicar la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, determinaron que los problemas de aplicación del IIVTNU continuaran.

Uno de los problemas más relevantes fue determinar si resultaba admisible que la cuota del impuesto fuera superior al incremento de valor de los terrenos calculado conforme a los criterios de cálculo establecidos por el Tribunal Supremo, porque podría fácilmente interpretarse que esa situación vulneraría el principio de no confiscatoriedad contenido en el artículo 31 de la Constitución.

7. STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, ECLI:ES:TSJM:2017:7443, pon. Sr. Herrero Muñoz-Cobo.

Ese problema fue resuelto por el Tribunal Constitucional en la sentencia 126/2019, de 31 de octubre, que declaró la inconstitucionalidad del artículo 107.4 TRLRHL en los términos previstos en el FJ 5, esto es, “por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE, en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente [...] No hay que olvidar que, de conformidad con el art.31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente ‘con arreglo a la ley’ y exclusivamente ‘de acuerdo con su capacidad económica’”.

4

La tercera declaración de inconstitucionalidad: la STC 182/2021

Después de cuatro años sin que el legislador asumiera la reforma del impuesto que le reclamaban las anteriores declaraciones de inconstitucionalidad, la sentencia 182/2021, de 26 de octubre, declaró la “inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales [...] en los términos previstos en el fundamento jurídico 6”.

Los aspectos nucleares de la sentencia son, sin duda, la declaración de inconstitucionalidad de las principales reglas de determinación de la base imponible del IIVTNU del TRLRHL, así como también la limitación de efectos. En todo caso, la fundamentación jurídica del fallo también permite extraer otras consideraciones sobre los principios de justicia tributaria y sobre el proceso de cuestión de inconstitucionalidad que merecen un comentario específico, por lo que trataremos separadamente unas y otras cuestiones.

4.1

La declaración de inconstitucionalidad

Los preceptos directamente afectados por la declaración de inconstitucionalidad son los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL, que son los que establecían las reglas de determinación de la base imponible en los supuestos de “transmisión de terrenos”. Pero conviene subrayar que las demás reglas de determinación de la base imponible contenidas en los apartados b) y c) del artículo 107.2 TRLRHL (constitución de derechos reales

y transmisión del derecho a elevar nuevas plantas) también resultaron afectadas por esa declaración de inconstitucionalidad, porque ambos supuestos establecen reglas de determinación de la base imponible por remisión a lo dispuesto en el artículo 107.2.a) TRLRHL. Por tanto, entendemos que la declaración de inconstitucionalidad del apartado a) conllevaba asimismo la imposibilidad de determinar la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados b) y c) del mismo artículo 107.2 TRLRHL⁸.

Asimismo, creemos que la declaración de inconstitucionalidad revela la existencia del mismo vicio de inconstitucionalidad de las normas reguladoras del impuesto en los territorios forales⁹. Se trata de una inconstitucionalidad subyacente, que solo produciría efectos jurídicos si fuera declarada por el Tribunal Constitucional, y que ha motivado la modificación de urgencia de esa normativa en todos los territorios forales¹⁰.

En la determinación del alcance del fallo se dispone que esa declaración de inconstitucionalidad y nulidad se realiza “en los términos previstos en el fundamento jurídico 6”, en donde se establece que la declaración de inconstitucionalidad de los referidos apartados del artículo 107 TRLRHL supone “su expulsión del ordenamiento jurídico dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad”.

En esa primera afirmación advertimos, en primer lugar, el interés del tribunal por dejar claro que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad son radicales e incondicionados, lo que bien pudiera estar motivado por las críticas recaídas en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, cuyos efectos fueron tan imprecisos que dieron lugar a múltiples interpretaciones que hicieron necesaria la intervención final del Tribunal Supremo para unificar la jurisprudencia. Quizás por ello —decimos— se declara abiertamente la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos afectados, y además, en un claro pleonazgo, se añade que ello supone su “expulsión del ordenamiento jurídico dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible”.

En segundo lugar, es necesario destacar que la sentencia yerra al concretar sus efectos y añadir que el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad “impide la liquidación, comprobación, re-

8. En este mismo sentido, Utande San Juan (2021: 300).

9. En este mismo sentido, Suberbiola Garbizu (2022: 107).

10. Vid. el Decreto Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia; el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Gipuzkoa; y el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del Consejo de Gobierno, de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Álava.

caudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad”. Yerra porque la expulsión de las reglas de determinación de la base imponible impide, efectivamente, la liquidación del impuesto y, consecuentemente, la comprobación orientada a dicha liquidación, pero no impide ni incide en la recaudación del impuesto, que si fue liquidado y no impugnado debe ser objeto de recaudación¹¹. Además, esa manifestación debe considerarse errónea porque, en una interpretación sistemática de la sentencia, carecería de sentido que esta limitara los efectos de la declaración de inconstitucionalidad si, al mismo tiempo, reconociera que la Administración no puede recaudar las cuotas liquidadas, porque, de ser así, el contribuyente podría renunciar a la impugnación de los actos de liquidación con la tranquilidad de que nunca se le reclamaría el pago de la deuda tributaria¹².

Por el mismo motivo consideramos que es incorrecta la afirmación de que la declaración de inconstitucionalidad impide la revisión de los actos dictados en relación con el impuesto. En nuestra opinión, lo que tendría sentido es prohibir la aplicación del anulado artículo 107 LHL en los procedimientos de revisión, pero no existe ningún fundamento jurídico para concluir que la expulsión de las reglas determinantes de la base imponible de la plusvalía pueda impedir la revisión de todos los actos relacionados con ese impuesto. Ni existe fundamento jurídico, ni creemos que una sentencia del Tribunal Constitucional pueda proyectar sus efectos con tanta amplitud como para cercenar el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva, como más adelante explicaremos.

En tercer lugar, el FJ 6 contiene un reproche al legislador que hubiera sido mejor no incluir en la sentencia. Dice la sentencia que corresponde al legislador realizar las modificaciones necesarias para adecuar el impuesto a las exigencias del artículo 31 CE, “puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017”.

En nuestra opinión, el reproche está sobradamente merecido, pero creemos que no debería recogerse en los fundamentos jurídicos de la sentencia que declara la inconstitucionalidad del impuesto, porque parece vincular el sentido del fallo con la desidia del legislador. Es decir, me parece desafortunado vincular la declaración de inconstitucionalidad con el retraso del legislador

11. *Vid.*, en sentido contrario, González de Lara Mingo (2021: 7), en donde afirma: “En los supuestos en los que la Administración haya dictado una providencia de apremio o cualquier otro acto de recaudación del tributo el Ayuntamiento debe detener el procedimiento de recaudación inmediatamente”.

12. Al menos en los supuestos en que no hubiera ingresado la deuda.

en modificar el impuesto, porque permite interpretar que el impuesto era igualmente merecedor de una declaración de inconstitucionalidad en 2017, pero en aquel momento el Tribunal Constitucional evitó declarar la inconstitucionalidad de esa normativa para conceder un período de gracia al legislador, y, por haber desatendido el compromiso, cuatro años después lo declara inconstitucional. Ciertamente, se trata de una valoración que puede estar en la mente de muchos analistas, pero considero improcedente que la propia sentencia alimente esa interpretación en un *obiter dictum* que no deja en buen lugar al Tribunal, porque da a entender que sus decisiones no dependen solo de la constatación de una vulneración de la Constitución.

4.2

La limitación de efectos del fallo

La limitación de efectos del fallo ha sido, sin duda, la parte más controvertida de la STC 182/2021. Se contiene en el FJ 6, en donde se dice lo siguiente:

“Por otro lado, 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”.

El párrafo transcrito pone de manifiesto la pretensión de limitar la revisión de los actos de liquidación y autoliquidación del IIVTNU producidos antes del momento de dictarse la sentencia, de eso no hay duda. A tal efecto, prohíbe en primer lugar la revisión de las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la sentencia, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme, lo que constituye una respuesta habitual en nuestro ordenamiento jurídico que, con mayor o menor acierto, pretende conciliar los principios de legalidad y seguridad jurídica, lo que se corresponde —en cierto modo— con las previsiones legales contenidas en distintas normas jurídicas.

Es cierto que la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional no prevé la posibilidad de que las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de

una norma puedan limitar sus efectos, pero también es cierto que existen otros precedentes en los que el Tribunal limitó los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, entre los que cabe destacar la STC 45/1989, de 20 de febrero, que declaró la inconstitucionalidad del régimen de tributación conjunta obligatoria en el IRPF; la STC 60/2015, de 18 de marzo, en la que se declaró inconstitucional la normativa que vinculaba los beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones y donaciones de la Comunidad Valenciana a los contribuyentes que tenían su residencia habitual en dicha comunidad; la STC 140/2016, de 21 de julio (y las ulteriores 227/2016, de 22 de diciembre, y 92/2017, de 6 de julio), en la que se declaró la inconstitucionalidad de ciertas tasas judiciales, por consideraras contrarias al principio de tutela judicial efectiva; y la STC 126/2019, de 31 de octubre, que consideró contrario al principio de no confiscatoriedad que la cuota de la plusvalía pudiera ser superior al incremento de valor obtenido¹³.

En nuestra opinión, es razonable que el Tribunal Constitucional pueda limitar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad, porque, de no ser así, se dificultaría todavía más la adopción de ese tipo de decisiones. Y, por supuesto, sería deseable que esa posibilidad estuviera oportunamente prevista en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Ahora bien, una vez señalado lo anterior, creemos que resulta imprescindible motivar una decisión de esa naturaleza, que carece de cobertura legal y limita el derecho a la defensa de los administrados¹⁴.

Lo que nos parece mucho más preocupante es que la sentencia considere situaciones consolidadas y no susceptibles de revisión “(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”, porque con ello equipara dos situaciones claramente distintas: la de los actos y sentencias firmes y la de los actos susceptibles de impugnación, lo que conlleva una severa e injustificada restricción para la revisión de estos últimos.

Atribuir la consideración de “situaciones consolidadas” a los supuestos en que el contribuyente no ha ejercitado un derecho de impugnación que todavía le asiste es totalmente desafortunado. En primer lugar, porque son situaciones claramente distintas y merecen un tratamiento desigual; en segundo lugar, porque esa equiparación produce un efecto jurídicamente inadmisibles, como es la ablación de un derecho a la impugnación que,

13. En relación con esta cuestión, puede verse la sistematización de los distintos tipos de efectos de las sentencias del TC realizada por Utande San Juan (2021: 302).

14. *Vid.* ampliamente Orón Moratal (2021).

además, puede producir una ventaja económica para los incumplidores de la norma jurídica; y, en tercer lugar, porque la sentencia no contiene la más mínima motivación de una severa restricción de derechos que carece de fundamento legal.

Para llevar a cabo una limitación de efectos de esta naturaleza resultaba totalmente imprescindible una detallada motivación de la decisión que, como decíamos, no se realizó. Y que era muy difícil de articular, porque las genéricas invocaciones a la seguridad jurídica no podrían servir para dicha motivación, porque en estos casos “es precisamente ese principio el que se ve afectado y excepcionado con los efectos declarados”¹⁵, como tampoco se podrían invocar el deber de contribuir y el principio de equilibrio presupuestario, “teniendo en cuenta que es un impuesto potestativo, que afecta a muchos municipios con condiciones presupuestarias bien distintas, que cada uno tiene las respectivas relaciones tributarias con sus contribuyentes, y que la propia sentencia admite que el impuesto tampoco afecta a la esencia de dicho deber, pues tampoco parece que sean razones y valores que pudieran expresarse”¹⁶.

Por todo ello creíamos que esa limitación de efectos sería desoída por los tribunales de justicia, que, presumiblemente, antepondrían el principio de tutela judicial efectiva al conocer de los recursos interpuestos por los contribuyentes que, dentro del plazo legalmente establecido, recurrieron las liquidaciones del IIVTNU o instaron la rectificación de sus autoliquidaciones. Pero lo cierto es que no ha sido así, porque la primera sentencia dictada en ese sentido fue casada por el Tribunal Supremo mediante su sentencia de 10 de julio de 2023¹⁷, que estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

“[...] de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-admini-

15. Orón Moratal (2021).

16. Orón Moratal (2021).

17. Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:3294, pon. Sr. Toledano Cantero.

nistrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021”.

La doctrina especializada ha sido muy crítica con este pronunciamiento, siendo especialmente destacable el trabajo publicado por Cudero y Huelin (2023) en donde, después de reconocer que también el TJUE puede limitar los efectos de sus sentencias, añaden que este tribunal tiene claramente establecidos los criterios “que justifican acotar los efectos de sus pronunciamientos, cuerpo de doctrina del que no disponemos en el caso del TC, en cuyas decisiones ‘prospectivas’ no se aprecia un hilo conductor que permita conocer ex ante los criterios a los que acude para limitar el alcance de sus decisiones”¹⁸, lo que resulta difícilmente compatible con las exigencias de certeza y seguridad jurídica que deben presidir el comportamiento de los poderes públicos. Por ello concluyen afirmando que el Tribunal Supremo ha dado carta de naturaleza a “una actuación libérrima del TC, efectuada al margen de las exigencias del ordenamiento jurídico, olvidando que, como todo poder constituido, está sometido a dicho ordenamiento y, de entrada, a la primera de sus normas (artículo 9.1 CE), cuya defensa es la razón que justifica su existencia”¹⁹.

En todo caso, consideramos oportuno destacar que la limitación del derecho de tutela judicial efectiva es parcial, porque no existe limitación alguna para la impugnación de las liquidaciones o autoliquidaciones anteriores al 26 de octubre de 2021 con base en otro fundamento distinto de la mera invocación de la STC 182/2021²⁰. O, por decirlo más claro, lo que probablemente pretendía la sentencia era evitar que todos los contribuyentes presentaran un escrito pidiendo que se les devolviera la cuota pagada como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad.

18. Cudero y Huelin (2023).

19. Cudero y Huelin (2023).

20. *Vid.*, en este mismo sentido, Utande San Juan (2021: 307) y González de Lara Mingo (2021: 3).

Siendo así, no habría obstáculo alguno en tramitar y resolver cualquier tipo de recurso contra esos actos de cuantificación de la obligación tributaria que tuvieran un fundamento distinto: error en la cuantificación, en los sujetos pasivos, en la aplicación de bonificaciones, etc. Y ello abocaría a la estimación del recurso en caso de que para su resolución fuera preciso aplicar el artículo 107 TRLRHL, porque la declaración de su inconstitucionalidad ha determinado su expulsión del mundo jurídico.

Esta interpretación nos lleva a cuestionar si es posible la impugnación de los actos de liquidación o la revisión de las autoliquidaciones invocando “el fundamento del fundamento de la sentencia”, esto es, denunciando que el impuesto determina en el caso concreto una carga tributaria excesiva que resulta contraria al principio de capacidad económica. En estos casos no se habría invocado la STC 182/2021, que es lo que prohíbe la sentencia, y por tanto debería admitirse a trámite el recurso interpuesto. Y, superado ese primer obstáculo, el juez o tribunal debería aplicar las reglas de cuantificación del impuesto para apreciar la vulneración del principio de capacidad económica denunciada, lo que abocaría a la estimación del recurso como consecuencia de la imposibilidad de aplicar esas reglas después de la publicación de la STC 182/2021.

5

La modificación del régimen legal del IIVTNU por el Real Decreto-ley 26/2021

Como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad analizada, el Gobierno aprobó el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, con la finalidad de adaptar la regulación del IIVTNU a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Ese real decreto-ley se publicó en el BOE el 9 de noviembre y entró en vigor al día siguiente de su publicación.

Los principales aspectos de esa reforma son los siguientes: (i) reconoce la no sujeción de las transmisiones en las que no hubo incremento de valor; (ii) somete a tributación las plusvalías generadas en menos de un año; (iii) establece dos modos distintos de determinación de la base imponible y dispone la obligación de aplicar el más beneficioso para el contribuyente.

Esa nueva regulación fue abiertamente criticada por llevarse a cabo a través de real decreto ley, porque algunos autores consideraban que no concurrían los requisitos establecidos en el artículo 86 CE para la utilización de ese instrumento normativo²¹. Por nuestra parte, afirmamos sin ambages

21. Vid. Rubio de Urquía (2021: 14); Chico de la Cámara (2021: 350).

que “los cambios introducidos por el Real Decreto-ley 26/2021 en la regulación del IIVTNU no afectan al deber de contribuir en los términos limitantes establecidos en el artículo 86 CE, porque no tienen entidad cualitativa y cuantitativa suficiente para alterar sensiblemente la posición del obligado tributario”²². Finalmente, la STC 17/2023, de 9 de marzo, rechazó el recurso de inconstitucionalidad presentado porque, “[a]tendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español, puede afirmarse que la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica 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 art. 31.1 CE”²³.

5.1

Establecimiento de un nuevo supuesto de sujeción

La nueva regulación establece la sujeción de los incrementos de valor generados en menos de un año, que anteriormente estaban no sujetos²⁴. En efecto, aunque no había una regla explícita de no sujeción, el artículo 107.4 TRLRHL establecía que para la cuantificación del incremento de valor “sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período”.

La nueva regulación tampoco establece explícitamente ese nuevo supuesto de sujeción, pero la nueva redacción del artículo 107.4 TRLRHL dispone lo siguiente: “En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes”²⁵.

De este modo se establece la sujeción de los incrementos de valor generados en períodos de tiempo inferiores al año, dando respuesta a las razo-

22. Cfr. Marin-Barnuevo Fabo (2022: 36).

23. Vid., en el mismo sentido, la STC 35/2023, de 18 de abril.

24. La ciudad de Barcelona, haciendo uso de las posibilidades de configuración que le otorgaba el régimen especial que le reconoce el artículo 161 TRLRHL, sí gravaba los incrementos de valor generados en menos de un año.

25. Resulta llamativo que la norma no establezca el prorrateo por días, que mediría mejor la capacidad económica y resultaría tan fácilmente aplicable como el prorrateo por meses. En todo caso, dado que la opción acogida por el legislador solo computa meses completos, resulta más beneficiosa para los contribuyentes.

nables pretensiones de quienes consideraban acorde con nuestro modelo de justicia tributaria someter a gravamen las plusvalías obtenidas en cortos períodos de tiempo, que en muchos casos son de carácter especulativo²⁶.

5.2

Establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción

La nueva regulación, de acuerdo con la exigencia recogida hace más de cuatro años en la STC 59/2017 de no someter a tributación las situaciones en las que no existió incremento de valor del terreno, añade un nuevo apartado 5 al artículo 104 TRLRHL, en donde establece la no sujeción “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”. Además, añade que, para acordar esa no sujeción, el interesado “deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición”.

Esta primera regla es correcta, pero genera algunos problemas de aplicación cuando hay que especificar cómo se identifican los supuestos en que existió o no incremento de valor de los terrenos. Sobre todo porque el terreno no se transmite de forma disociada de la construcción y ello determina que, en la mayoría de los casos, resulte difícil identificar ese valor en el momento de la adquisición y la transmisión. A tal efecto, el artículo 104.5 TRLRHL establece las siguientes reglas para determinar la inexistencia de incremento:

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

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

²⁶. La propuesta fue realizada por un amplio sector de la doctrina y recogida también, como propia, en el “Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local”, de 26 de julio de 2017.

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

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades²⁷.

Como se desprende de lo expuesto, la regulación es razonable y recoge lo esencial —aunque no todo— de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, particularmente, de la sentencia de 9 de julio de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2499), en la que se recoge por primera vez la doctrina jurisprudencial aplicable en relación con la recta interpretación de la STC 59/2017.

5.3

Nueva regulación de la base imponible

Las reglas de determinación también han sido objeto de una doble modificación: de un lado, porque se introducen cambios en el anterior modelo de cálculo de estimación objetiva; y, de otro, porque se añade la posibilidad de calcular la base imponible por estimación directa²⁷.

Comenzando por el régimen de estimación objetiva, vemos que la regulación es similar, aunque con algunas diferencias. La primera es la habilitación a los ayuntamientos para establecer en la OF un coeficiente reductor sobre el valor catastral “que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15%”. La aplicación de este coeficiente solo puede operar minorando la obligación tributaria en los supuestos en que una actualización de valores catastrales determine un incremento de las obligaciones tributarias cuantificadas en función de dicho valor.

Esta previsión solo puede merecer una valoración positiva, porque aumenta la autonomía local en la configuración de su propio sistema tributario y, además, permite modular las obligaciones tributarias que podrían verse

²⁷. La utilización de un método de estimación directa de la base imponible era otra de las propuestas contenidas en el “Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local”, de 26 de julio de 2017.

notablemente alteradas en caso de que las nuevas valoraciones catastrales fueran notablemente superiores a las anteriores. De este modo, el ayuntamiento cuenta con tres posibilidades distintas de actuación para atenuar las obligaciones tributarias del IIVTNU: (i) aplicar el coeficiente reductor sobre el valor catastral; (ii) aplicar coeficientes de determinación del incremento inferiores a los máximos previstos en la ley; (iii) establecer tipos de gravamen inferiores al tipo máximo previsto en el artículo 108 TRLRHL, que, como es sabido, es el del 30 %²⁸.

La principal modificación introducida en el régimen de estimación objetiva tiene lugar en los coeficientes de determinación del incremento, que ahora son objeto de actualización anual. Así, la tabla vigente para el año 2024 establece los siguientes coeficientes²⁹:

Periodo generación	Coficiente	Periodo generación	Coficiente
Inferior a 1 año	0,15		
1 año	0,15	11 años	0,10
2 años	0,14	12 años	0,09
3 años	0,14	13 años	0,09
4 años	0,16	14 años	0,09
5 años	0,18	15 años	0,09
6 años	0,19	16 años	0,10
7 años	0,20	17 años	0,13
8 años	0,19	18 años	0,17
9 años	0,15	19 años	0,23
10 años	0,12	20 años o más	0,40

Como se desprende del contenido del cuadro, el incremento de valor se determina ahora mediante la aplicación de coeficientes que varían en función del período de generación considerado. Es decir, no hay un coeficiente lineal, como existía antes³⁰, sino un coeficiente específico establecido cada período

28. Esta capacidad de modulación de los ayuntamientos debe ser expresamente destacada, porque casi todo el mundo ha atribuido al Estado legislador toda la responsabilidad derivada del gravamen excesivo que motivó la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU. Y, en nuestra opinión, siendo cierto que la principal responsabilidad es del Estado, también creemos que los ayuntamientos pudieron establecer a través de sus ordenanzas fiscales otras medidas para atenuar una presión fiscal que se sabía excesiva.

29. Regulados por el artículo 24 del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre.

30. En la regulación anterior se establecía que el porcentaje lo fijaría cada ayuntamiento, sin superar los máximos previstos en la ley, que eran: para períodos de hasta cinco años, el 3,7; para períodos de hasta 10 años, el 3,5; para períodos de hasta 15 años, el 3,2; y para períodos de hasta 20 años, el 3. Como se desprende de lo expuesto, esos coeficientes eran lineales y no tomaban en consideración las circunstancias del mercado en los períodos de generación del incremento, como explícitamente reprocha la STC 182/2021.

de generación en función del incremento de valor del suelo estimado para dicho período. Por ello el coeficiente crece en los primeros años; luego decrece, a partir del séptimo año, porque a partir de ese momento se incluyen dentro del período los años de la crisis económica, en que el crecimiento fue negativo; y luego vuelve a crecer a partir del año 15, porque a partir de ese momento se incluyen en el cómputo los últimos años del “boom inmobiliario”, en los que hubo un crecimiento significativo del valor del suelo³¹.

Obviamente, esos coeficientes deber ser objeto de actualización anual para reflejar adecuadamente el incremento correspondiente a cada período de generación, tal y como dispone expresamente el artículo 107.4 TRLRHL. Ello implica un compromiso que no siempre será fácil de cumplir, por la carga de trabajo que conlleva y, sobre todo, por las dificultades que se plantean últimamente para aprobar normas con rango de ley³².

La ley no establece cuáles serían las consecuencias derivadas del incumplimiento de ese compromiso de actualización de los coeficientes, lo que impide anticipar cuál será la reacción de jueces y tribunales ante ese eventual incumplimiento. En todo caso, el hecho de que la base imponible también pueda ser determinada por estimación directa permite suponer que las consecuencias jurídicas de ese eventual incumplimiento no serán especialmente relevantes.

Además, ese compromiso de actualizar los coeficientes genera otros problemas indirectos en los ayuntamientos, en cuanto que estarán obligados a realizar una correlativa actualización de sus ordenanzas fiscales a medida que se modifiquen legalmente esos coeficientes. Ello planteará dificultades fácilmente imaginables en caso de que el equipo de gobierno no cuente con una mayoría en el pleno, y además provocará que siempre

31. Como certeramente dice Lago Montero (2022: 52), cabe suponer que esos coeficientes han sido “fijados previos sesudos estudios económicos acreditativos de que la realidad del mercado inmobiliario”, y que, en su conjunto, reflejan certeramente el incremento de valor producido en esos períodos de tiempo, “lo cual es mucho imaginar porque nada se ha explicado acerca de la procedencia de esta tabla de coeficientes, de su método de elaboración ni, mucho menos, de su autoría”. Otra cuestión problemática será la utilización de criterios estadísticos para cuantificar ese incremento de valor del suelo, porque, en la medida en que tienen carácter unitario, se aplicarán siempre con independencia de que la revalorización de los terrenos haya sido mayor en unos terrenos que en otros; en todo caso, esa incorrecta medición deja de tener relevancia constitucional desde el momento en que el contribuyente puede optar por la aplicación del método de estimación directa de bases imponibles.

32. El artículo 107.4 establece expresamente que los coeficientes “serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante las leyes de presupuestos generales del Estado”, lo que facilita la actuación del Gobierno, aunque tampoco permite asegurar que su buena actuación se plasmará en una actualización de los coeficientes si los grupos parlamentarios no aprueban dicha ley. De hecho, la tabla incluida en el trabajo se corresponde con la aprobada por el Decreto-ley aprobado 8/2023, de 27 de diciembre de 2023, que ha sido convalidado por Resolución del Congreso de los Diputados de 10 de enero de 2024.

transcurran unos meses entre la aprobación de los nuevos coeficientes en la ley estatal y la aprobación de los nuevos coeficientes en la ordenanza fiscal, lo que puede conllevar una ilegalidad sobrevenida de dichas ordenanzas. En esos supuestos, como es lógico, el coeficiente aplicable no podrá superar el máximo establecido en la ley.

En relación con el régimen de estimación directa, establece el artículo 107.5 TRLRHL lo siguiente:

“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”.

Es decir, viene a reconocer la posibilidad de aplicar un método de “estimación directa” de bases imponibles basado en la comparación de los valores de transmisión y de adquisición del suelo, calculados conforme a lo expuesto en el apartado 3.3 de este trabajo, referido al establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción. De este modo, al establecerse este segundo método de determinación de capacidad económica se evita que la “estimación objetiva” sea obligatoria, y por tanto se solventa el primer problema de constitucionalidad señalado por la STC 182/2021 en la regulación del artículo 107 TRLRHL, al poner de manifiesto que un “sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible” (ajeno a la realidad del mercado inmobiliario) vulnera el principio de capacidad económica.

La lectura del precepto transcrito permite cuestionar si la Administración está obligada a aplicar la estimación directa o, por el contrario, solo debe hacerlo en caso de solicitud expresa por parte del contribuyente. En relación con ello, creemos que la redacción es un poco confusa y permitiría interpretar que el contribuyente debe solicitar expresamente la aplicación de este método. Esta interpretación se fundamentaría en que el precepto comienza diciendo: “cuando, a instancia del contribuyente...”. Sin embargo, creemos que dicha interpretación no es la correcta, y que con esa expresión se quería destacar que la aplicación del régimen de estimación directa requiere la colaboración del contribuyente.

En efecto, la base imponible en estimación objetiva puede ser calculada por la Administración sin colaboración alguna del contribuyente (por eso criticamos siempre que el impuesto se gestione mediante autoliquidación), pero la estimación directa requiere que el interesado

aporte los documentos que acrediten el valor del suelo en el momento de adquisición del inmueble, que es un dato desconocido por la Administración. Por ello creo que al decirse “a instancia del sujeto pasivo” se quería destacar que la Administración solo aplicará la estimación directa si cuenta con la colaboración del sujeto pasivo.

A favor de esta interpretación cabe señalar, en primer lugar, que la mayoría de los sujetos pasivos desconocen los procedimientos de gestión tributaria y, muy especialmente, los referidos a los tributos locales. Por ello es habitual que los contribuyentes del IIVTNU acudan al ayuntamiento a preguntar qué deben hacer para cumplir con su obligación tributaria, por lo que sería contrario al principio de buena administración que la oficina gestora no les solicitara la documentación requerida para determinar la base imponible por estimación directa. Esta cuestión resulta de especial interés si consideramos, además, que en la mayoría de los ayuntamientos se establece un sistema de “autoliquidación asistida”, que en realidad es una liquidación practicada por la Administración en la que se hace firmar al contribuyente como si fuera una autoliquidación³³.

También es un argumento a favor de esta interpretación que el legislador haya querido que el régimen de estimación objetiva no sea obligatorio, y si la Administración solo aplicara el régimen de estimación directa a instancia del contribuyente se estaría produciendo, *de facto*, una aplicación inexorable del método de estimación objetiva, vulnerándose el mandato contenido en la ley y la prescripción contenida en la STC 182/2021.

5.4 Gestión

En relación con la gestión, el Real Decreto-ley 26/2021 modifica el apartado 4 del artículo 110 TRLRHL y, además, añade un nuevo apartado 8 en ese mismo artículo.

En el artículo 110.4 TRLRHL se reconoce a los ayuntamientos el derecho a establecer el régimen de gestión mediante autoliquidación, y seguidamente se dispone lo siguiente:

³³. Aunque algunos responsables locales consideran que la modalidad de gestión es equiparable a la existente en el ámbito del IRPF, donde la Administración facilita el borrador al contribuyente, debe señalarse que existen diferencias significativas entre una y otra. La más destacada de ellas es que en algunos municipios el contribuyente no tiene la opción de presentar una autoliquidación con un contenido distinto del facilitado por la Administración.

“Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento correspondiente solo 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”.

Como se desprende del texto transcrito, la redacción tampoco es muy clara en este punto, por las siguientes razones: primero parece reconocer la capacidad de tramitar el procedimiento de comprobación de valores para los supuestos de aplicación de estimación directa; luego parece limitar la capacidad de comprobación de la Administración local, al decir que “solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto”; y finalmente parece reconocer una capacidad de comprobación prácticamente ilimitada, al disponer que como resultado de esa comprobación no podrá atribuir “bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”. Al releer el texto advertimos que esa última frase es una tautología absolutamente prescindible, porque es evidente que todas las Administraciones, en todos los procedimientos de comprobación e investigación existentes, están obligadas a determinar las obligaciones tributarias resultantes de la normativa aplicable, “sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”.

Pero creemos que la clave para la recta interpretación de este precepto consiste en identificar cuál es el impuesto al que se refiere la norma cuando establece: “el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto”. En nuestra opinión, se refiere única y exclusivamente al IIVTNU, porque cuando el legislador no especifica a qué impuesto se refiere es debido a que se trata del mismo impuesto objeto de regulación; por tanto, si el legislador hubiera querido autorizar la comprobación de otros impuestos, hubiera mencionado expresamente su nombre. Consecuentemente, el ámbito del procedimiento de comprobación local al que se refiere este precepto es, únicamente, el del cumplimiento de las normas del IIVTNU, por los motivos anteriormente expuestos y porque la atribución de competencias para comprobar los impuestos cedidos a las comunidades autónomas podría contravenir lo dispuesto en los artículos 54 y siguientes de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común.

Por tanto, solo faltaría por desentrañar el significado de la primera frase del precepto, la que se refiere al procedimiento de comprobación de valores. La frase comienza diciendo “sin perjuicio de”, que es una expresión muchas veces equívoca, pero que aquí parece utilizada con el significado atribuido por el diccionario de la Real Academia Española: “dejando a salvo”. Por tanto, como la segunda parte del precepto parece establecer una limitación a las potestades de comprobación, habría que interpretar que se dejan a salvo de esa limitación “las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5”. Consecuentemente, habría que concluir que el precepto autoriza a la Administración local a realizar procedimientos de comprobación de valores en los supuestos en que se aplica la estimación directa de bases imponibles.

De ser este el verdadero significado del precepto, nos encontraríamos con un grave problema de coordinación, porque ello significaría que una misma transmisión de bienes podría dar lugar a tres comprobaciones de valores distintas realizadas por la Administración local, autonómica y estatal, que a su vez podrían arrojar resultados diferentes a los efectos de la liquidación de IIVTNU, ITPO o ISD, e IRPF o IS. Pero un resultado así solo podría admitirse si rigiera el principio de estanqueidad, que, como es sabido, ha sido rechazado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, por entender que “significaba negar la existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc.”³⁴.

Por ello resulta sorprendente que la norma estatal reconozca a la Administración local competencias para realizar la comprobación de valores de transmisión de los inmuebles gravados por el IIVTNU, dadas las limitaciones de medios que tienen la mayoría de los ayuntamientos para realizar esas actuaciones y las consecuencias que podrían proyectar en las actuaciones

34. Cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:45), en la que se continúa afirmando: “También desde muy temprano, véase al respecto sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1966 o de 26 de octubre de 1984, en los conflictos de valoración, en base al principio de unicidad o de coordinación, se entendió que si la Administración ha realizado una valoración de un bien o derecho calculando el valor real o de mercado después no puede realizar otra valoración distinta incluso para otro impuesto u obligado tributario, doctrina que, como se sabe, ha sido posteriormente matizada por la jurisprudencia atendiendo a las normas de valoración de cada tributo y otras circunstancias”.

de comprobación de la Administración autonómica y estatal. Ahora bien, también cabe entender que esa referencia a la comprobación de valores se refiere a la actuación de la Administración autonómica, que es la que tiene esa competencia en la gestión de los impuestos cedidos. De hecho, esta última interpretación se vería reforzada por el hecho de que la reforma analizada añade un último apartado 8 al artículo 110 TRLRHL, en el que se dispone lo siguiente:

“[...] las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán para la aplicación del impuesto y, en particular, para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 104.5 y 107.5, pudiendo suscribirse para ello los correspondientes convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración”.

Este precepto pone de manifiesto que el legislador impone la colaboración entre la Administración local y la autonómica para la recta liquidación del IIVTNU en los supuestos en que se aplica el régimen de estimación directa. Por tanto, la conclusión de todo lo expuesto es, en nuestra opinión, que la Administración local deberá solicitar a la Administración autonómica la realización de actuaciones de comprobación de valores, en los términos previstos en el convenio de colaboración³⁵.

Ya para finalizar con este apartado debemos recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 18 de la Ley del ISD y 46 del TRITPAJD, tras la modificación operada por la Ley 11/2021, la comprobación de valores resulta improcedente en los supuestos en que la Dirección General del Catastro hubiera asignado un “valor de referencia” al inmueble transmitido. Se trata, pues, de un claro error que previsiblemente se corrija en un futuro inmediato.

5.5

Modificación de ordenanzas: régimen transitorio

Otra de las consecuencias de la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021 fue que las ordenanzas fiscales vigentes a esa fecha quedaran desfasadas o, por utilizar una expresión más precisa, devinieran ilegales por tener una regulación *contra legem*. Esa circunstancia resulta de especial relevancia tratándose de un impuesto potestativo, porque los que tienen esa naturaleza solo son exigibles si existe una ordenanza de establecimiento del impuesto en la que se contienen todos los elementos necesarios para su exacción.

³⁵. García Moreno (2021: 10), con menos argumentación, sostiene también esta misma conclusión.

Por ello, y para evitar nuevos problemas, la disposición transitoria del Real Decreto-ley analizado concede a los ayuntamientos un plazo de seis meses para adecuar sus ordenanzas fiscales a la nueva regulación. Y dispone que, hasta que se produzca esa modificación de ordenanzas, “resultará de aplicación lo dispuesto en este real decreto-ley, tomándose, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos establecidos en la redacción del artículo 107.4”.

Esta previsión es de todo punto razonable³⁶. Podría cuestionarse la necesidad de que también se hubiera hecho una mención expresa de otros elementos esenciales del tributo, como los tipos de gravamen y las bonificaciones, pero esos preceptos no han sido afectados por la nueva regulación y, por tanto, no hay motivos para considerar inaplicables las correlativas reglas de la ordenanza fiscal.

La duda principal que plantea la lectura de esta disposición transitoria es determinar las consecuencias jurídicas de no adaptar las ordenanzas fiscales en el plazo legalmente establecido de seis meses. En estos casos, parece razonable entender que no habría norma aplicable para determinar la base imponible, porque el artículo 107.4 TRLRHL dispone que el coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno “será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor”. Por tanto, parece lógico entender que, si las ordenanzas fiscales no se modificaran para establecer esos coeficientes, no habría norma jurídica que determinara los coeficientes aplicables en cada caso concreto, lo que impediría la liquidación del impuesto. Además, a favor de esa interpretación cabe argumentar que el propio legislador advirtió la necesidad de establecer por ordenanza fiscal el coeficiente aplicable, al disponer, expresamente, una habilitación para aplicar directamente los coeficientes máximos previstos en la ley. Pero, como vimos, esa habilitación tiene una vigencia máxima de seis meses.

En todo caso, debe mencionarse la contestación a la consulta vinculante de la DGT 001519-22, de 23 de marzo, con un fundamento jurídico muy cuestionable:

“El artículo 48.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, establece lo siguiente:

‘3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo’.

³⁶. No compartimos en este punto las afirmaciones contenidas en Palomar y Vázquez (2021), cuando sostienen que esta disposición transitoria afecta a la autonomía local.

En el caso de que el procedimiento para la aprobación y publicación de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto, para adaptarla al TRLHL, no finalice en el plazo de seis meses otorgado en el primer párrafo de la citada disposición transitoria única, y teniendo en cuenta la salvaguarda contenida en el segundo párrafo de la misma disposición transitoria, se trataría de una irregularidad no invalidante, de forma que: (i) Hasta que se lleve a cabo la adaptación de la ordenanza fiscal, el ayuntamiento podrá continuar exigiendo el impuesto, resultando de aplicación lo dispuesto en el TRLRHL.(ii) – Una vez se concluya el procedimiento de adaptación de la ordenanza fiscal, se exaccionará el impuesto de acuerdo con la misma”.

Como se desprende de lo expuesto, la contestación parece equiparar la función normativa (aprobación de ordenanzas) con la función aplicativa (aplicación de ordenanzas), y ello le lleva a afirmar que en estos casos resulta de aplicación el artículo 48.3 LPACAP. Se trata, pues, de una interpretación muy cuestionable que no creemos que sea compartida por los órganos judiciales, pues, como es sabido, las contestaciones a consulta no son fuente del derecho y no condicionan la interpretación de las normas por parte de jueces y tribunales.

6 Bibliografía

- Álvarez Arroyo, F. (2004). *Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*. Madrid: Dykinson.
- Bris Gómez, R. (2015). IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao, de 25 de febrero de 2015. *Quincena Fiscal*, 10.
- Calvo Vérguez, J. (2014). La determinación del período de generación de la plusvalía y su incidencia sobre el incremento de valor sometido a gravamen. *Contabilidad y Tributación CEF*, 373.
- Cayón Galiardo, A. (2015). Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU. *Revista Técnica Tributaria*, 110.
- Chico de la Cámara, P. (2013). Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica. *Tributos Locales*, 111.
- (2021). Algunos comentarios de urgencia a la remozada “plusvalía municipal”: crónica de una modificación “anunciada” (*ius condendum*). *Tributos Locales*, 153.

- Colao Marín, P. Á. (2016). Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema tributario. *Quincena Fiscal*, 20.
- Cudero Blas, J. y Huelin Martínez de Velasco, J. (2023). El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿un poder constituido no sujeto a la Constitución?: SSTS de 10 de julio de 2023 rec. núm. 4701/2022 y 5181/2022. *Revista Técnica Tributaria*, 142.
- Del Blanco García, A. y García Carretero, B. (2015). Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IIVTNU. *Tributos Locales*, 122.
- Falcón y Tella, R. (1993). La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Revista Técnica Tributaria*, 21.
- (2013). El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013. *Quincena Fiscal*, 21.
- García Moreno, V. A. (2021). La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional. *Carta Tributaria*, 80.
- González de Lara Mingo, S. (2021). Cómo puedo reclamar la devolución del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Actualidad Administrativa*, 12.
- Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons.
- Lago Montero, J. M.^a (2022). De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el TC hemos topado. *Tributos Locales*, 154.
- Luque Mateo, M. Á. (2014). El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis. En M.^a del M. de la Peña Amorós (coord.). *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Magraner Moreno, F. J. (2014). El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales? *Tribuna Fiscal*, 273.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013). La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Tributos Locales*, 112.
- (2017). Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 409.

- (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468.

- Navarro Egea, M. (2014). La base imponible del IIVTNU en el contexto económico. *Tributos Locales*, 114.

- Orón Moratal, G. (2021). La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías. *Blog del Instituto de Derecho Local de la Universidad Autónoma de Madrid*, 5-11-2021. Disponible en <https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto-de-pl/>.

- Palomar Olmeda, A. y Vázquez Alcover, E. (2021). El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos ¿una cuestión resuelta? *Diario La Ley*, 9961.

- Prósper Almagro, A. B. (2014). *IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado*. *Quincena Fiscal*, 21.

- Rovira Ferrer, I. (2013). El IIVTNU en el contexto de crisis actual: su devengo en algunos supuestos problemáticos. *Tributos Locales*, 110.

- Rubio de Urquía, J. I. (2021). El Tribunal Constitucional apuntilla la plusvalía municipal y el Gobierno la resucita. *Tributos Locales*, 153.

- San Martín Rodríguez, A. (2014). Problemática actual existente en el ámbito del IIVTNU. *Tributos Locales*, 116.

- Suberbiola Garbizu, I. (2022). 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*, 154.

- Teixidor Martínez, N. y Revilla Rodríguez, I. (2016). ¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana? *Contabilidad y Tributación CEF*, 394.

- Utande San Juan, J. M.^a (2021). La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre. *Tributos Locales*, 153.

- Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Quincena Fiscal*, 18.