

## **TRABAJO DE FIN DE GRADO**

# **La modificación legislativa del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**

The legislative modification of the Tax on the  
Increase in Value of Urban Land

**Autora:** Saray Martínez Cabrera

**Tutora:** María Candelaria Martín Gonzalez

Facultad de economía, empresa y turismo.

Grado en Contabilidad y Finanzas

Curso académico 2021-2022, convocatoria de junio.

## **Resumen**

El objetivo de este documento es acercar al lector el procedimiento de cambio en la legislación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. El tributo ha sido objeto de modificación en el año 2021 en respuesta a numerosas sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional, en las que se cuestionaba si la forma de cálculo de este impuesto vulneraba los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscatoriedad. Los planteamientos de inconstitucionalidad surgieron de que el método de cálculo objetivo de la base imponible no tenía en cuenta el incremento real obtenido por el sujeto pasivo.

**Palabras clave:** IIVTNU, sentencia, Tribunal Constitucional, tributo.

## **Abstract**

The purpose of this document is to explain to readers the Tax on the Increase in Value of Urban Land legislation change. Recently, in 2021, this tax has been changed in response to many Constitutional Court rulings that called in question if the method of calculating the tax base violated the constitutional principles of economic capacity and non-confiscation. The approaches of unconstitutionality were based on the fact that this method of calculation did not have in consideration if there was a real gain or not to the taxpayer.

**Key words:** IIVTNU, ruling, Constitutional Court, tax.

<b>1. Introducción</b>	<b>3</b>
<b>2. Regulación anterior</b>	<b>3</b>
<b>3. Origen del cambio en la regulación.</b>	<b>8</b>
<b>3.1 Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, del Tribunal Constitucional.</b>	<b>8</b>
<b>3.2 Sentencia 37/2017, de 1 de marzo, del Tribunal Constitucional.</b>	<b>12</b>
<b>3.3 Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional.</b>	<b>15</b>
<b>3.4 Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional.</b>	<b>17</b>
<b>4. Procedimiento para la nueva regulación y consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad.</b>	<b>23</b>
<b>4.1 Adaptaciones introducidas en el Real Decreto-Ley</b>	<b>24</b>
<b>5. Aplicación práctica de la nueva regulación</b>	<b>26</b>
<b>5.1 Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, del Tribunal Constitucional.</b>	<b>26</b>
<b>5.2 Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional.</b>	<b>27</b>
<b>5.3 Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, del Tribunal Constitucional.</b>	<b>28</b>
<b>6. Conclusiones</b>	<b>29</b>
<b>7. Bibliografía</b>	<b>31</b>

## **1. Introducción**

En el ordenamiento jurídico español las Haciendas Locales tienen potestad reguladora y recaudadora de algunos tributos. Dicha facultad la otorga el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) , entre esos tributos se encuentra el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), popularmente conocido como “plusvalía municipal”.

El IIVTNU se regula en los artículos 104 a 110 de la LRHL, en el primero se define como un impuesto directo cuyo objetivo es gravar “el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Recientemente este impuesto ha sufrido modificaciones que suponen un cambio sustancial para su regulación, introducidas por el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Con el objetivo de entender estas modificaciones, se analizará primero su regulación anterior, luego las sentencias del Tribunal Constitucional (TC) que han creado jurisprudencia y por último se analizará también el cambio producido como consecuencia de estas.

La elección de este tema se debe a que es un asunto de actualidad que ha causado revuelo en el ámbito fiscal ya que se trata de uno de los tributos municipales más importantes. El cuestionamiento de inconstitucionalidad de algunos elementos del tributo ha sido objeto de revisión por el Tribunal de Constitucional en los últimos años por lo que sin duda es muy relevante.

## **2. Regulación anterior**

En el artículo 104 donde se define el IIVTNU se definen también los supuestos de no sujeción que ayudan a delimitar el hecho imponible que son los siguientes:

- El incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI. En consecuencia, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, o los que formen parte de inmuebles de características especiales, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón del IBI.
- Aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen, y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.
- Transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico-matrimonial.
- Transmisiones o aportaciones de bienes a la Sociedad de Gestión de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria, SS, cuando se cumplan determinados requisitos que se establecen en la ley.

Además existen supuestos de no sujeción que han sido consolidados por la jurisprudencia, como son:

- Adjudicaciones por cooperativas.
- Consolidación del dominio.
- Disolución de comunidades.
- Excesos de adjudicación en la partición de una herencia.
- Expedientes de dominio

Seguidamente en el artículo 105 de la LRHL se establecen las exenciones, diferenciadas en dos tipos:

- Las objetivas, que quedan exentas por el acto llevado a cabo, donde destaca principalmente la letra “c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.”

- Las subjetivas, cuya exención queda supeditada a que la posición de sujeto pasivo recaiga sobre alguna de las siguientes personas o entidades:

“a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.

b) El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.

c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes. d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

e) Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas.

f) La Cruz Roja Española.

g) Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.”

En cuanto al sujeto pasivo, se determina en el artículo 106, donde se diferencia entre transmisiones de carácter lucrativo y onerosas, siendo en las primeras el obligado tributario el adquirente y en las segundas el vendedor. En caso de tratarse de una transmisión onerosa en la que la obligación recaiga sobre una persona física no residente en España, tendrá lugar una inversión del sujeto pasivo, convirtiendo al adquirente en el obligado tributario. Por otro lado se establece que si existiese pacto privado en contrario de estas condiciones, este no tendría efectos ante la Administración al margen de las consecuencias que pudiese tener en el ámbito privado.

A continuación en el artículo 107, se establece cuál es la base imponible y los métodos a aplicar para su obtención. En base a esta regulación es: “el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años”.

Dicha base se obtiene aplicando al valor del terreno en el momento del devengo los porcentajes determinados por los ayuntamientos. El valor del terreno en el momento del devengo será:

a) En los casos de transmisiones de terrenos, el valor que tengan estos en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante si dicho valor es consecuencia de una ponencia de valores que no está actualizada con las correspondientes modificaciones de planeamiento posteriormente aprobadas, se podrá realizar una liquidación provisional con este valor. “en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”

En los supuestos en los que el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, no tenga determinado en el momento del devengo un valor catastral referido a dicho momento, el ayuntamiento podrá realizar la liquidación del impuesto cuando este valor catastral se determine, utilizando el valor referido al momento del devengo.

b) Cuando el hecho imponible sea la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio el valor será el valor de dichos derechos que resulte de la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión de derechos de vuelo o de subsuelo, el valor será el resultante de aplicar el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión al valor en el momento del devengo anteriormente definido, o en caso de no existir tal módulo, la proporción a aplicar será la proporción entre “la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquéllas.”

d) En las expropiaciones forzosas el valor será el proporcional del suelo con respecto al total del justiprecio del bien.

Además los ayuntamientos podrán aplicar una reducción al valor del terreno en caso de que se modifique el valor por un procedimiento de valoración colectiva, teniendo como máximo un plazo de 5 años desde que se produce la valoración, con un máximo de un 60% y solo si el procedimiento de valoración aumentó el valor catastral del bien.

Tras determinar el valor del terreno en el momento del devengo se aplicarán en su caso los porcentajes que determine cada Ayuntamiento con los siguientes máximos, para obtener finalmente la base imponible:

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.
- d) Período de hasta 20 años: 3.

El artículo 108 faculta a las corporaciones locales a establecer el tipo de gravamen con un máximo de un 30%, pudiendo escoger entre fijar un único porcentaje o un porcentaje para cada periodo de generación del incremento. Tras aplicar este porcentaje se obtiene la cuota íntegra a la que se le podrá aplicar bonificaciones con los límites de:

- Un 95 por ciento en caso de transmisiones lucrativas por causa de muerte y herencia a favor de los descendientes, ascendientes o cónyuges.
- Un 95 por ciento para transmisiones de terreno “sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

El devengo, establecido en el artículo 109, tiene lugar cuando:

- Se transmite la propiedad del terreno ya sea a título oneroso o lucrativo y en un acto entre vivos o por causa de muerte, en la fecha efectiva de la transmisión.
- Se constituye o transmite un derecho real de goce limitativo del dominio, cuando tiene lugar la constitución o transmisión.



Por último en el artículo 110 se legisla la gestión tributaria en la que se establece que los sujetos pasivos tienen la obligación de presentar las declaraciones cuando se devengue el impuesto, contando con un plazo de treinta días en los actos inter-vivos y de seis meses con posibilidad de prórroga hasta un año en los casos de transmisión por causa de muerte; junto a la declaración deberán entregar los documentos que reflejen el acto de la transmisión. Por otra parte, los Ayuntamientos podrán establecer un “sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo” o si optan por no establecerlo, deberán girar las correspondientes liquidaciones a los obligados tributarios.

Establece además el apartado 4 de este artículo que las corporaciones locales únicamente pueden revisar la correcta aplicación del método de cálculo en las autoliquidaciones, sin que puedan existir de ninguna manera bases imponibles distintas de las resultantes del mismo. En el último apartado de este artículo se impone la obligación a los notarios de comunicar a los Ayuntamientos cada trimestre todas las operaciones de las que formen parte que puedan ser gravadas por este impuesto.

### **3. Origen del cambio en la regulación.**

Como se mencionó anteriormente la regulación actual es el resultado de varias sentencias del TC que desde 2017 han creado jurisprudencia cuestionando la inconstitucionalidad de diferentes elementos o situaciones generadas por la legislación del IVTNU.

#### **3.1 Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, del Tribunal Constitucional.**

En la STC 26/2017, la posible inconstitucionalidad planteada hace referencia a la Norma Foral, 6/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa.

Esta sentencia da respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad 1012-2015, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia-San Sebastián, donde el órgano proponente cuestiona la constitucionalidad de los artículos 1, 4 y 7 de la Norma Foral 6/1989, precisando que estos se corresponden con los artículos 104,107 y 110.4 de la LRHL, respectivamente por lo que cuestiona también su constitucionalidad.

Los antecedentes de hecho que se plantean son:

- La mercantil Bitarte S.A. adquirió en 2003 un inmueble en el municipio de Irún por valor de 3.101.222,45€, que vendió en 2014 por un importe

de 600.000€. Dicha transmisión generó a efectos de Impuesto de Sociedades una pérdida patrimonial.

- Sin embargo, el Ayuntamiento de Irún giró una liquidación del IIVTNU a la entidad por la cantidad de 17.899,44€, ya que a efectos del tributo local existía una ganancia en la operación.
- La sociedad interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, que mediante providencia el día 4 de noviembre de 2014 acordó la suspensión de dictar sentencia y el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad al TC; dando traslado a las partes para que presentaran sus alegaciones, acerca de la posible vulneración del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31 de la Constitución Española (CE) al gravarse incrementos de valor ficticios.
- En respuesta al anterior trámite, el Ministerio Fiscal mostró su conformidad mediante un escrito presentado el 20 de noviembre de 2014. Por su parte la demandante se opuso al planteamiento considerando que el Juzgado tenía la facultad de emitir un fallo, con una interpretación favorable a sus pretensiones. Finalmente el 24 de noviembre el Ayuntamiento de Irún también mostró su disconformidad alegando que ante el método de cálculo objetivo fijado en la legislación cabe prueba en contrario mediante una tasación pericial que acredite un valor catastral distinto al aplicado.

En el auto de planteamiento el Juzgado fundamentó la cuestión con los siguientes razonamientos:

- Primero justifica que el alto tribunal tiene la potestad de juzgar esta cuestión sobre los artículos 1 y 4 de la NF 16/1989, ya que así lo dicta el art. 3 d) de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), “Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica”; además los arts. 3 y 42 de la Ley 12/2002, de 23 de marzo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establecen que los tributos locales del Territorio Histórico deben adecuarse a los del régimen común. Recordando así que los artículos 1, 4 y 7 de la NF 16/1989 se corresponden con los arts. 104, 107 y 110.4 de la LRHL.

- Luego precisa que a su entender la cuestión tiene un “doble aspecto” ya que debe determinarse si los preceptos cuestionados violan el principio de capacidad al gravar plusvalías inexistentes, sin que quepa prueba en contrario del valor real del incremento, pudiendo así vulnerar también el principio de no confiscatoriedad en los casos en los que no existe tal incremento.
- Con respecto al caso que plantea la cuestión, existe una clara pérdida patrimonial, pero el IIVTNU sólo tiene en consideración que se transmite un suelo, que en el momento de la venta es urbano y que la ganancia generada se obtiene de la aplicación de una regla de cálculo objetiva que no tiene en cuenta la realidad económica de la operación sometida a tributación.

En fecha 28 de abril de 2015, el Pleno del Tribunal Constitucional acordó admitir la cuestión planteada, dando traslado a las partes para que pudiesen realizar sus alegaciones.

El 22 de mayo de 2015 la Abogada del Estado presentó su escrito al tribunal, suplicando que desestimase el planteamiento y declarase la constitucionalidad de los artículos correspondientes a la NF 16/1989 y a la LRHL; precisando previamente:

- Que en cuanto al artículo 1 de la Norma Foral 16/1989 (104 de la LRHL), no se debe plantear ningún juicio acerca de su constitucionalidad ya que exclusivamente se define el hecho imponible a fin de entender el método de obtención de la base imponible del tributo.
- En referencia al art. 4 de la Norma Foral 16/1989 (107 de la LRHL) considera que, como el propio órgano proponente reconoce, solo serían inconstitucionales en la medida que gravasen situaciones en las que se pruebe que no existe un incremento, que en el caso de autos no ha quedado probado que el valor catastral en el momento de la transmisión sea inferior al fijado por la norma.
- Deja fuera del planteamiento de inconstitucionalidad los subapartados b), c) y d) ya que el caso en cuestión trata de una transmisión onerosa por lo que no pueden juzgarse los supuestos establecidos en estos subapartados.

Tras estas precisiones la Abogada del Estado analiza la supuesta inconstitucionalidad del art. 107 de la LRHL; a su entender no existe tal condición y el planteamiento se trata de una mala interpretación de la norma realizada por el Juzgado proponente, ya que la redacción de la norma tras la

Ley 51/2002 establece que la base imponible del impuesto es el “incremento de valor de los terrenos”, pero no el “incremento real” como recogía la redacción anterior. La letrada alega además que mientras exista una renta potencial, en el caso de autos una transmisión por valor de 600.000€, el principio de capacidad económica está a salvo.

El día 2 de junio de 2015 la fiscal general del Estado presentó su escrito de alegaciones donde desarrollaba su consideración sobre que ninguno de los artículos enjuiciados de la Norma Foral 16/1989 vulnera el principio de capacidad económica ni el derecho a la prueba recogidos ambos en la CE. Además precisa que la controversia debe basarse solo en los preceptos de la Norma Foral 16/1989 y no incluir a los artículos de la LRHL, ya que la norma que ha dado lugar a la liquidación recurrida es la primera de estas. En cuanto a la posible violación del principio de capacidad económica alega, al igual que la Abogada del Estado, que la redacción de la legislación admite que el incremento gravado no tenga que ser necesariamente real y que esto es completamente admisible por la libertad de configuración con la cuenta el legislador. Concluye aclarando que la referida Norma Foral establece en su redacción que “las presunciones establecidas por las normas tributarias pueden destruirse mediante prueba en contrario, excepto en los casos en que expresamente se prohíba por Norma Foral” por lo que en ningún caso se estaría vulnerando el derecho a prueba.

Antes de emitir el fallo el TC expone los fundamentos jurídicos en los que este se fundamenta:

- Primero delimita la cuestión de inconstitucionalidad a los artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, validando los argumentos expuestos por la fiscal general del Estado a este respecto y dejando fuera del planteamiento los artículos de la LRHL.
- Luego excluye también del planteamiento el art.1 de la Norma Foral 16/1989, ya que considera que lo que realmente está cuestionando el órgano proponente es la constitucionalidad del método de cálculo de la base imponible y la imposibilidad de prueba en contrario del valor asignado por este, pero no cuestiona la naturaleza del impuesto ni la definición de este del hecho imponible.
- Determina que las letras b), c) y d) del apartado 2 del artículo 4, tampoco forman parte del objeto del proceso ya que legislan supuestos distintos al contenido en la liquidación recurrida.

- Argumenta luego que en los supuestos de inexistencia de un incremento de valor el tributo estaría gravando rentas inexistentes y no potenciales. Precisa además, que la configuración del tributo atribuye una ganancia a la titularidad del terreno durante un número de años, pero no es un impuesto que grave el patrimonio por lo que si su devengo se condiciona al incremento de valor puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, debe tenerse en cuenta la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición pues es lo que determinará si realmente existe tal incremento.

Finalmente el 16 de febrero de 2017 el Tribunal emite su fallo donde recoge la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad referida a los artículos de la LRHL y declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículo 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 en los supuestos en que sometan a tributación incrementos de valor inexistentes.

### **3.2 Sentencia 37/2017, de 1 de marzo, del Tribunal Constitucional.**

En respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad número 6444-2015 presentada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz, el TC emite la Sentencia 37/2017, de 1 de marzo. En el planteamiento se cuestiona la inconstitucionalidad de los artículos 1, 4 y 7.4 de la la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, y también los artículos 107 y 110.4 de la LRHL. Antes de analizar esta sentencia, conviene aclarar que su contenido es muy similar a la anterior por lo que no se reiterarán los argumentos completos ya expuestos por las partes que fueron partícipes del proceso anterior.

La sentencia recoge los antecedentes de hecho que han producido que el planteamiento llegue al alto tribunal:

- El 30 de mayo de 2001 Doña G.M.H.D. adquirió una vivienda a un precio de 339.673,05€, que enajena con fecha 21 de noviembre de 2012 por 335.000€, lo que generó a efectos del IRPF una pérdida patrimonial de 64.673,05€.
- A consecuencia de la venta, el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz le notifica el 25 de enero de 2013 una liquidación de la plusvalía municipal por importe de 13.229,52€.

- Posteriormente la contribuyente presentó contra esta liquidación un recurso de reposición que fue desestimado el 7 de marzo de 2013, al considerar el Ayuntamiento que la liquidación se había realizado conforme a la legislación aplicable.
- El 19 de abril de 2013 Doña G.M.H.D. promueve una reclamación económico-administrativa que el 14 de enero de 2015 fue desestimada por el órgano económico-administrativo de Vitoria-Gasteiz.
- Contra dicha resolución el 23 de febrero de 2015 se interpone un recurso económico-administrativo, cuyo conocimiento correspondió al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz, el cual mediante providencia de fecha 12 de junio de 2015 acordó el suspenso del plazo para dictar sentencia y el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.
- A la propuesta del planteamiento mostraron su favor tanto el Ministerio Fiscal como la demandante y las Juntas Generales de Álava. En este paso del procedimiento decae el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz al no presentar sus alegaciones en respuesta a la providencia emitida por el Juzgado.

Como en la sentencia anteriormente expuesta, el órgano proponente en su auto de planteamiento alega la competencia del TC en esta cuestión por la misma legislación antes citada. El juzgado expone que sus dudas sobre la inconstitucionalidad de los artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 y 104, 107 y 110.4 de la LRHL, recaen en si al gravar estas situaciones en las que no existe un incremento real del valor, estarían violando el artículo 31.1 de la CE e incluso el principio de no confiscatoriedad. Además plantea la posible vulneración del derecho de defensa (art.24.1 CE), al no permitir la configuración del impuesto que exista prueba en contrario al valor del incremento adjudicado por el método de cálculo.

En fecha 24 de mayo de 2016 presenta su escrito de alegaciones la Procuradora de los Tribunales, doña Ana Belén del Olmo López, en representación de la Diputación Foral de Álava. En dicho escrito señala que aunque sus consideraciones se realizan respecto de los preceptos cuestionados de la Norma Foral, no excluye que estos sirvan a su vez a la LRHL. A consideración de la procuradora, la situación de minusvalías gravadas por el impuesto no es la norma general sino casos excepcionales provocados por una crisis económica y financiera patente desde 2007; por lo que la norma se ajusta a los principios constitucionales ya que regula el tributo en función de la generalidad de las operaciones. En relación con los artículos 1 y 4 de la

Norma Foral 46/1989, alega que no deben ser declarados inconstitucionales ya que cuando no existe un incremento del valor no nacería la obligación tributaria aunque no esté previsto como un supuesto de no sujeción.

El siguiente escrito de alegaciones presentado es el de la Abogada del Estado, con fecha 25 de mayo de 2016. Antes de analizar la cuestión de inconstitucionalidad esta realiza las mismas precisiones que planteó en la STC 26/2017, sustituyendo lo referente a los artículos de la Norma Foral 16/1989 a sus homólogos de la Norma Foral 46/1989 y en la redacción de su escrito reitera las alegaciones hechas en la anterior sentencia.

La fiscal general del Estado, al igual que la Abogada del Estado, repite en su escrito de alegaciones presentado el 25 de mayo la misma argumentación que realizó en la STC 26/2017. Además, incluye un nuevo precepto ya que considera, como ya hizo la Diputación Foral de Álava en su escrito, que si no existe un incremento no tiene lugar el nacimiento de la obligación tributaria y que los contribuyentes tienen el derecho de probar esta circunstancia al Ayuntamiento.

Tras recibir las alegaciones realizadas, el TC expone los fundamentos jurídicos que respaldan su fallo en esta sentencia:

- Excluye del planteamiento de inconstitucionalidad los artículos de la LRHL, ya que el acto enjuiciado en el procedimiento es la liquidación realizada por el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz que se realiza en virtud de la Norma Foral 46/1989, por lo que solo esta puede ser cuestionada.
- También suprime de la cuestión al artículo 1 de la Norma Foral 46/1989, puesto que en este solo se recoge la definición de la base imponible, lo que no es cuestionado por el órgano proponente y los subapartados b), c) y d) del artículo 4.2 por no tratar estos el supuesto que en el auto se cuestiona.
- Por último el TC recuerda que la duda planteada es idéntica a la recogida en la STC 26/2017, por lo que la conclusión recogida en dicha sentencia debe extenderse igualmente a la Norma Foral 46/1989, y los mismos argumentos entonces expuestos son válidos para respaldar este fallo.

La conclusión del tribunal recogida en el fallo del 1 de marzo de 2017 determina la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 en los supuestos en que gravan incrementos de valor ficticios.

### 3.3 Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional.

La Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, da respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm.1 de Jerez de la Frontera. El planteamiento del juzgado andaluz surge para dar respuesta al Auto 25 de julio de 2016 en el cuál se acordó plantear la inconstitucionalidad del artículo 107 de la LRHL por una posible vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española (CE) que versa sobre la capacidad económica.

Los antecedentes de hecho que se plantean son los siguientes:

- La sociedad limitada Rentas y Vitalicios, cuya actividad principal es la promoción inmobiliaria, adquirió unos terrenos en el año 2003 donde construyó 73 viviendas. Posteriormente estas viviendas fueron adjudicadas por ejecución hipotecaria a una entidad bancaria, 73 de ellas al 50 por ciento de su valor de tasación y una por un valor superior.
- A causa de dichas transmisiones, el 14 de julio de 2014 el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera emitió las liquidaciones correspondientes del IIVTNU.
- La obligada tributaria interpuso los recursos de reposición pertinentes, al entender que no existía ningún aumento de valor en las transmisiones. Estos trámites fueron desestimados por decreto del teniente de Alcalde, delegado de economía, alegando que aplicaban la normativa redactada por el legislador.
- Se promueve el recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera. Habiendo concluido el procedimiento y una vez agotados los trámites de alegaciones, el Juzgado emite el Auto 25 de julio de 2016 donde plantea la cuestión de inconstitucionalidad.

El 31 de enero de 2017 el Tribunal Constitucional acuerda admitir a trámite el planteamiento. En el plazo de alegaciones el abogado del Estado presentó su escrito realizando primero las siguientes apreciaciones. (i) que la inconstitucionalidad del artículo 107 de la LRHL se limitaría a los supuestos en los que no existiese un efectivo incremento de valor del terreno, (ii) que al tratarse el caso de una transmisión por ejecución hipotecaria no podrían incluirse en el planteamiento los subapartados b), c), y d) del apartado 2 del artículo en cuestión. Luego alegó que la base imponible del impuesto es el “incremento del valor de los terrenos”, no el “incremento real del valor de los terrenos”, como dictaba la anterior redacción de la legislación; tratando de



justificar así que la base imponible no debe corresponderse obligatoriamente con una plusvalía real sino que grava en cualquier caso una “riqueza potencial” que se ha generado durante el período de tenencia por la acción urbanística amparándose en el artículo 47 de la CE, “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos”. Además alega, que a raíz de la crisis económica, las corporaciones locales tienen la posibilidad de aplicar una reducción de hasta el 60 por ciento del valor catastral y la posibilidad de revisar los valores catastrales incluso a la baja.

Por su parte el fiscal general del Estado alegó que procede declarar inconstitucionales y nulos, los artículos 107.1 y 2 a) y el 110.4 de la LRHL, citando como jurisprudencia las sentencias 26/2017, de 16 de febrero, y 37/2017, de 1 de marzo, en relación a los artículos 1,4 y 7.4 de las Normas Forales 16/1989, de 5 de julio, y 46/1989, de 19 de julio, reguladoras del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los territorios históricos de Gipuzkoa y Navarra. Alega que los preceptos dictados en esas normas son análogos a los 107.1 y 2 a) de la LRHL, y el tribunal los consideró nulos e inconstitucionales en la medida en la que gravan situaciones donde no existe incremento de valor. En cuanto al artículo 110.4 de la LRHL, el fiscal general del Estado considera que el planteamiento debe aplicarse también a este ya que impide tener en cuenta los supuestos en los que existe un decremento de valor, citando el artículo 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTIC) que permite la extensión a otro artículo no mencionado en el planteamiento “por conexión o consecuencia”; recordándole a la Sala que el artículo 7.4 de las mencionadas Normas Forales fue anulado siendo su contenido equivalente al de la LRHL.

Antes de fallar en la cuestión el TC analiza los fundamentos jurídicos considerados en la decisión:

- Elimina del planteamiento de inconstitucionalidad los subapartados b), c) y d) del artículo 107 al tratar estos supuestos diferentes al cuestionado en este procedimiento.
- Recuerda que las sentencias anteriores 26/2017 y 37/2017, de este mismo tribunal, fueron pronunciamientos sobre cuestiones prácticamente idénticas en las que ya el TC consideró inconstitucional el gravamen de incrementos inexistentes en las Normas Forales 16/1989 y 46/1989, al vulnerar el principio de capacidad económica.
- Expone que aunque el impuesto grava el incremento de valor generado en el período de vigencia, si no se tienen en cuenta los valores de

adquisición y transmisión del mismo no se esta sometiendo a tributación tal incremento sino la mera propiedad del bien.

- Rechaza la conclusión del abogado del Estado sobre la posible reducción del valor catastral o la revisión a la baja de estos ya que solo minoraría el importe en cuestión pero en cualquier caso se seguirían gravando rentas ficticias.

Finalmente el TC falla declarando nulos e inconstitucionales los artículos 107.1, 2 a) y 110.4 de la LRHL en la medida en la que gravan transmisiones sin incrementos de valor; considerando insuficientes los argumentos del abogado del Estado en cuanto a la reducción de la base y de la revisión de los valores catastrales ya que suponen una reducción de la cuota pero no su inexistencia, por tanto estima válidas las alegaciones del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera y del fiscal General del Estado.

### **3.4 Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional.**

La siguiente sentencia del TC que versa sobre la inconstitucionalidad del IIVTNU es la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre de 2019, que responde a la cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019 planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Madrid respecto a los artículos 107 y 108 de la LRHL.

Los antecedentes de hecho en esta sentencia son:

- Doña Rocío Patricia del Campo Sicre adquirió en 2003 una vivienda en el municipio de Majadahonda por 66.111,33€, que posteriormente vendió el 15 de febrero de 2017 por importe de 70.355.00€, de lo que resultó una ganancia patrimonial neta de 3.473,90€.
- Tres días después de la venta la Sra. del Campo presentó la declaración por el IIVTNU ante el Ayuntamiento madrileño de Majadahonda, que practicó el 2 de mayo de 2017 una liquidación con una base imponible de 17.800,12€ obtenida de aplicar un 3,2% de incremento por año al valor catastral del suelo, 39.732,41€, aplicando un tipo del 20% resultó una cuota tributaria de 3.560,02€.
- Puesto que la cuota era superior a la ganancia patrimonial obtenida, la obligada tributaria presentó el 20 de diciembre de 2017 un recurso de

interposición solicitando la anulación de la liquidación realizada por la corporación local y la devolución de la cuota ingresada. Para ello se amparaba en la sentencia 519/2017, de 20 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que tras la sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional determinó que no era posible emitir ninguna liquidación por dicho impuesto al haber sido expulsados del ordenamiento los preceptos considerados inconstitucionales.

- El día 18 de julio de 2018, ante la no resolución del recurso promovido por la Sra. del Campo, esta interpuso un recurso contencioso-administrativo que se puso en conocimiento del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid. Una vez concluido el trámite, el 4 de enero de 2019 se emite una providencia, con suspensión de dictar sentencia, y se da traslado a las partes para que practiquen sus alegaciones acerca de si las normas que regulan el IIVTNU podían contravenir la doctrina constitucional sobre los principios de capacidad económica, prohibición de no confiscatoriedad y progresividad de los tributos.
- A dicho trámite efectuaron las correspondientes alegaciones el Ministerio Fiscal, que declaró no oponerse al planteamiento y el Ayuntamiento de Majadahonda que sí se opuso considerando que si era aplicable el impuesto al existir una ganancia patrimonial.

Con fecha 8 de febrero de 2019 el Juzgado Contencioso-Administrativo núm.32 de Madrid emite el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre los artículos 107 y 108 de la LRHL. El órgano judicial considera que la forma de cálculo de la cuota tributaria del IIVTNU no es consecuente a la ganancia patrimonial efectivamente obtenida, esto supone que la regulación obliga a los contribuyentes a soportar la misma carga tributaria sin tener en cuenta la capacidad económica resultante de la transmisión. Además, argumenta que aunque las cargas tributarias afectan al patrimonio privado, no pueden “agotar la riqueza imponible”, concretamente en el caso cuestionado existe un carácter confiscatorio en la medida en la que la obligada tributaria tiene que pagar una cuota superior a la ganancia obtenida.

El TC admite a trámite el planteamiento el 26 de marzo de 2019. El 22 de abril de 2019 el abogado del Estado presentó al Tribunal un escrito donde solicitaba que se desestimase la cuestión de inconstitucionalidad. A su entender el concepto que aplica el órgano judicial proponente de incremento de valor es erróneo ya que la legislación sólo tiene en consideración el valor catastral en el momento de la transmisión porque “no pretende gravar la ganancia mercantil

obtenida”, es decir, la comparación entre el precio de compra y de venta, sino que grava el incremento del valor estático del inmueble, el producido por la acción urbanística del municipio; tampoco tiene como objetivo el IIVTNU gravar la “capacidad de pago” que obtiene el sujeto pasivo en la transmisión sino el beneficio recibido por la actuación del ayuntamiento, por lo que a falta de una prueba expresa en contrario nunca se grava una situación en la que no exista un incremento de valor.

Posteriormente en su escrito presentado el 7 de mayo de 2019 la fiscal general del estado consideraba los artículos 107.1 y 107.2 de la LRHL inconstitucionales en cuanto que gravan ciertas situaciones vulnerando los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica de la CE. A su entender la parte que supera la ganancia real grava una renta ficticia ya que se establece una base imponible, además recuerda que ya la STC 57/2019 calificó como inconstitucional la regla del artículo 110.4 de la LRHL que impide a los contribuyentes “acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica”, por lo que propone que también es inconstitucional que los sujetos pasivos no puedan acreditar el incremento de valor real. La fiscal analiza también la posible infracción del principio de no confiscatoriedad, recordando que aunque dicho principio prohíbe la privación total de las rentas por el mero hecho de estar obligado a tributar, lo que no sucede en este planteamiento, sí que la contribución excesiva “provoca un sacrificio excesivo” de la contribuyente por lo que debería plantearse si se cumple el principio de proporcionalidad.

Con el fin de aclarar el fallo emitido el TC expone los fundamentos jurídicos en los que este se basa:

- Señala, que al igual que ha mencionado anteriormente, la configuración del tributo no está gravando como pretende el incremento generado sino la titularidad del bien ya que no tiene en cuenta el incremento real generado.
- Menciona las anteriores sentencias analizadas y la inconstitucionalidad de someter a tributación rentas ficticias y en relación al gravamen de rentas parcialmente inexistentes, que es la cuestión de este planteamiento, determina que vulnera los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad en cuanto que gravan un parte de la renta inexistente.
- Recuerda ,ante la falta de adaptación del texto legislador tras la anterior sentencia, que es responsabilidad del poder legislativo reescribir dicha

legislación para que cumpla con las exigencias de la doctrina de este tribunal.

Finalmente el TC falla estimando la cuestión de inconstitucionalidad, declarando el artículo 107.4 inconstitucional en los supuestos en los que la cuota tributaria resultante del IIVTNU es superior al incremento real obtenido.

### **3.5 Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, del Tribunal Constitucional.**

La última sentencia del TC que versa sobre la inconstitucionalidad de la “plusvalía municipal” y que motiva el cambio en su legislación es la STC 182/2021, de 26 de octubre. Esta da respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020 planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla.

Los antecedentes de hecho de este planteamiento son:

- El 6 de febrero de 2004 la entidad Tean y Tetoan S.L. adquiere en el municipio de Benalmádena una finca por un importe de 781.315,74€. Posteriormente el 2 de mayo de 2013 aporta dicha propiedad en la constitución de la sociedad Servicios Proactis S.L., por un valor de 900.000€; generando así un incremento real de 118.684,26€.
- El 18 de septiembre del mismo año el Ayuntamiento de Benalmádena gira la liquidación del IIVTNU correspondiente a la transmisión. Para ello la corporación local determina la base imponible aplicando al valor catastral del suelo en el momento de la aportación, 808.152,33€, un 31,5% (3.5% de incremento por cada uno de los 9 años de vigencia), de lo que obtiene una base imponible de 254.567,98€ a la que se aplica un tipo de gravamen del 27,5%, resultando una cuota líquida de 70.006,19€. Además se fija una sanción de 7.000,62€ y un recargo del 5% a la suma de ambas cuantías, resultando una deuda tributaria total de 80.857,16€.
- Ante dicha liquidación, la contribuyente interpone un recurso de reposición donde solicita la anulación, alegando dos motivos: (i) que la cuota es desproporcionada con respecto al valor real, al no existir incremento del valor y (ii) que la transmisión está exenta al tratarse de una operación societaria. El recurso es desestimado, en diciembre de 2014, por el Ayuntamiento que argumenta que no se ha probado: (i) la inexistencia del incremento, (ii) “el ejercicio de una actividad económica por los aportantes a efectos del Impuesto sobre la Renta de las

Personas Físicas”, (iii) la efectiva aportación de los bienes a la actividad de la entidad constituida o (iv) la realización de una contabilidad de acuerdo al Código de Comercio.

- Luego se interpone contra esta resolución un recurso contencioso-administrativo, cuyo conocimiento recayó en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm.5 de Málaga, el cual estimó de forma parcial la demanda anulando la sanción y el recargo aplicado a esta.
- Posteriormente se promueve un recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla. Una vez concluido el trámite, la Sala emite una providencia el 12 de diciembre de 2019, con suspensión del término para dictar sentencia y proponiendo plantear la cuestión de inconstitucionalidad sobre los artículos 107.1, 107.2 y 107.4 de la LRHL.
- En el trámite de alegaciones tanto la recurrente como el Ministerio Fiscal expresaron estar conformes con el planteamiento; mientras que el Ayuntamiento de Benalmádena no presentó ningún escrito decayendo en el trámite.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla plantea la cuestión de inconstitucionalidad el 28 de julio de 2020, en el planteamiento destaca que el método de cálculo establecido en la legislación para obtener la base imponible puede resultar en cuotas que suponen “una carga fiscal excesiva” para el sujeto pasivo. En el caso objeto del procedimiento, el incremento real de acuerdo a las escrituras de compra-venta y de constitución de la sociedad es de 118.684,26€ (se aporta también como elemento probatorio una valoración pericial que valora el incremento real en 115.096,80€), y la cuota tributaria es de 70.006,19€, lo que supone un 58,99% del beneficio real obtenido (o un 60,82% con respecto al valor pericial de la ganancia). A entender del órgano judicial proponente esta tributación podría incumplir los principios de capacidad económica y el de no confiscatoriedad. Además recopila lo ya expuesto por el TC en las SSTC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, sobre la inconstitucionalidad de los artículos en cuestión y alega que aunque el caso expuesto no se corresponde con ninguno de los ya resueltos por el tribunal, según la interpretación que hace el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, una carga fiscal superior al 52% es excesiva; lo que en este caso que ronda el 60% podría considerarse una confiscación. Por tanto plantea si existe inconstitucionalidad en los artículos 107.1, 107.2 y 107.4 de la LRHL en cuanto que su aplicación produce una carga fiscal exagerada para el contribuyente.

El 17 de noviembre de 2020 el alto tribunal acuerda admitir el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, dando traslado a las partes, al Congreso de los Diputados y al Senado, al Gobierno y a la fiscal general del Estado.

El abogado del Estado presenta con fecha 16 de diciembre de 2020 sus alegaciones donde argumenta que el supuesto planteado no puede considerar la inconstitucionalidad de los artículos porque la cuota tributaria no supera el incremento del valor real obtenido, como ya había sido declarado inconstitucional por el TC, ya que al no agotar la riqueza disponible no se incumple el artículo 31.1 de la CE. Al igual que en las sentencias anteriormente analizadas, recuerda que el tributo no grava la ganancia mercantil y recuerda que el TC ya consideró válida la opción de someter a tributación riquezas potenciales, determinadas de manera objetiva, en la STC 59/2017. Por último expone que la prohibición de confiscatoriedad que recoge la CE solo es aplicable al sistema tributario en conjunto y no a cada tributo.

La siguiente en presentar su escrito de alegaciones es la fiscal general del Estado, a su juicio la cuestión debe ser desestimada pues entiende que con el planteamiento del órgano proponente se cuestiona únicamente la inconstitucionalidad del artículo 107.4, sobre la obtención de la base imponible, y considera que sería redundante otro pronunciamiento del tribunal acerca de la constitucionalidad del mismo artículo.

En su fallo el Tribunal declara inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, segundo párrafo, el 107.2 a) y el 107.4 de la LRHL, para ello en los fundamentos jurídicos desarrollan:

- Primero en respuesta al abogado del Estado que sí debe tenerse en cuenta el principio de capacidad económica porque la duda que plantea el tribunal proponente es si es constitucional que la legislación determine unos incrementos superiores a los reales provocando así una carga excesiva al contribuyente.
- Segundo aclara a la fiscal general: (i) que deben cuestionarse todos los artículos propuestos, a excepción del primer párrafo del 107.1 que sólo define la base imponible, porque todos ellos contribuyen a la determinación de la misma; y (ii) que no existe una pérdida sobrevenida del objeto ya que las sentencias anteriores sobre dichos artículos solo enjuicaban los supuestos de inexistencia de un incremento o de una cuota tributaria resultante superior al incremento real obtenido.

- Luego en un análisis del tributo en cuestión, el TC explica que el IIVTNU no grava plusvalías inmerecidas de los titulares del terreno ya que no se tiene en cuenta si estos ya han contribuido anteriormente a los gastos públicos locales, si el aumento de valor de terreno realmente responde a la acción urbanística pública o incluso si este no se debe a ningún tipo de acción pública o privada.
- Por otro lado, en relación al principio de confiscatoriedad aclara que aunque sea una característica que se aplica al sistema tributario en su conjunto, el art.31.1 CE establece que la confiscatoriedad no puede tener lugar en “ningún caso”.
- En alusión al principio de capacidad económica el TC establece que la CE establece que la contribución al mantenimiento del gasto público debe realizarse “de acuerdo con su capacidad económica”, lo que implica que si los contribuyentes con menos capacidad económica soportan una carga mayor a los que tienen una capacidad superior, se estaría incumpliendo este principio.
- Por último desarrolla el “alcance y los efectos que suponen la declaración de inconstitucionalidad y nulidad”. Precisa que el fallo emitido supone la expulsión de los artículos del ordenamiento jurídico por lo que se genera un vacío legal que no permite la liquidación del tributo hasta que el legislador adapte la normativa. Además, establece que no pueden ser revisadas, basándose en esta sentencia, las obligaciones que ya “hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme” y tampoco las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido recurridas a fecha de emitir el fallo ni las autoliquidaciones cuya rectificación no se hubiese solicitado a dicha fecha.

#### **4. Procedimiento para la nueva regulación y consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad.**

El día 26 de octubre de 2021 el TC dicta la sentencia 182/2021, sin embargo su contenido íntegro no se da a conocer hasta que se publica en el Boletín Oficial del Estado del día 25 de noviembre. Al día siguiente de emitir el fallo el tribunal sólo publica una nota en la que anuncia que ha declarado nulos e inconstitucionales los preceptos cuestionados pero sin comentar el alcance de la declaración ni sus limitaciones.



Por esto y con el fin de paliar los posibles efectos financieros en los Ayuntamientos de la sentencia, el Gobierno aprobó la reforma legal del impuesto en el Consejo de Ministros del día 8 de noviembre, dando lugar a una nueva configuración normativa que se plasmó en el “REAL DECRETO-LEY 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”. El legislativo justificó el uso del Decreto Ley argumentando que era una medida extraordinaria para evitar una situación determinada y así poder adecuar la normativa antes de que la sentencia tuviera efecto erga omnes por su publicación en el BOE.

Además, posteriormente con la publicación de la sentencia completa se genera cierto desconcierto puesto que el TC limita el derecho de los sujetos pasivos a impugnar una liquidación o realizar una rectificación sobre la misma. Los contribuyentes que legalmente cuentan con un plazo de 4 años para estos trámites, ven mermado su derecho, si bien, no pueden llevarlos a cabo usando como base de su argumentación dicha sentencia, sí que pueden hacerlo argumentando la vulneración de los principios de no confiscatoriedad y capacidad económica.

#### **4.1 Adaptaciones introducidas en el Real Decreto-Ley**

La nueva normativa emitida por el poder legislativo, entra en vigor el 10 de noviembre de 2021, fijando un período de 6 meses para que las corporaciones locales adecuen su normativa a las nuevas directrices.

Este decreto incluye varias modificaciones en la legislación a fin de cumplir con las exigencias del TC en cuanto a la constitucionalidad del tributo y de incluir nuevas consideraciones:

- Grava las plusvalías generadas en un periodo inferior a un año, tratando así de someter a tributación aquellas operaciones que se realizan con fines mayoritariamente especulativos, las cuales no estaban gravadas anteriormente.
- A efectos de este impuesto permite a los Ayuntamientos reajustar a la baja los valores catastrales del suelo hasta un 15%, tratando de garantizar que la base imponible se ajuste a la realidad del mercado inmobiliario en el municipio en cuestión.

- En respuesta a la STC 59/2017 incluye un nuevo supuesto de no sujeción para aquellas operaciones en las que el contribuyente puede demostrar que no existe incremento de valor, teniendo que declarar la transmisión y aportar los documentos de adquisición y transmisión con el fin de que el Ayuntamiento compruebe la inexistencia. Aclara, que la corporación podrá elegir como valor de transmisión el mayor entre el recogido en los documentos aportados o el comprobado, si hubiese, por la Administración Tributaria.
- En cuanto a la forma objetiva de cálculo de la base imponible, el legislador cambia el método de los porcentajes anuales a unos coeficientes máximos que se aplican directamente en función del número de años enteros de propiedad y que se recogen en la siguiente tabla.

Período de generación	Coeficiente
Inferior a un año	0,14
1 año	0,13
2 años	0,15
3 años	0,16
4 años	0,17
5 años	0,17
6 años	0,16
7 años	0,12
8 años	0,10
9 años	0,09
10 años	0,08
11 años	0,08
12 años	0,08

13 años	0,08
14 años	0,10
15 años	0,12
16 años	0,16
17 años	0,20
18 años	0,26
19 años	0,36
Igual o superior a 20 años	0,45

- Como alternativa a la base de cálculo objetiva, los interesados que puedan demostrar el incremento real obtenido mediante los documentos de la adquisición y la transmisión podrán calcular mediante diferencia la base imponible. En caso de que el inmueble transmitido conste de suelo y construcción se asignará el valor del suelo en función del valor catastral de este sobre el valor catastral total del bien.

## **5. Aplicación práctica de la nueva regulación.**

Con el fin de ilustrar lo que supone en la práctica tributaria esta reforma y porque su inclusión en el ordenamiento jurídico supone un cambio sustancial en su configuración, se analizarán algunos de los supuestos que recogen las sentencias del TC expuestas y cuál sería su tributación con las nuevas actualizaciones.

### **5.1 Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, del Tribunal Constitucional.**

Como se recogía en los antecedentes de hecho una sociedad mercantil adquiría en 2003 un inmueble por un valor de 3.101.222,45€ que transmitía en 2014 por 600.000€ generando una pérdida patrimonial, pero, a efectos del IIVTNU existía un incremento de valor. Aunque no se detalla el cálculo en la sentencia del TC ni en el auto del juzgado, el Ayuntamiento de Irún giraba una

liquidación con una cuota tributaria de 17.899,44€ que gravaba ese supuesto incremento.

Actualmente esta transmisión no estaría sujeta, al no existir un incremento de valor que la entidad podría demostrar mediante los documentos de adquisición y transmisión. Gracias a la nueva redacción del texto es uno de los supuestos de no sujeción que está recogido en el apartado 5 del artículo 104 de la LRHL.

En la misma condición se hallarían las liquidaciones de las sentencias del TC 37/2017, de 1 de marzo, y 59/2017, de 11 de mayo; al tratarse también de transmisiones en las que no existía un incremento de valor real.

## **5.2 Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional.**

En esta sentencia el sujeto pasivo adquirió en 2003 una vivienda por un precio de 66.111,33€ que posteriormente vendió en 2017 por un valor de 70.355,00€, lo que generaba una ganancia de 3.473,90€; a la operación el Ayuntamiento le atribuía una ganancia de 17.800,12€ y aplicando un 20% de gravamen la liquidación de 3.560,02€. En la actualidad la base imponible del tributo podría ser:

- Calculada mediante la nueva tabla de coeficientes: al valor catastral del suelo (39.732,41€) aplicar un porcentaje del 10%, que obtendría como resultado una base imponible de 3.973,24€ y con un tipo del 20% la cuota resultante sería de 794,65€.
- Calculada en base al incremento real: (estableciendo que el valor catastral del suelo supone un 40% del valor catastral total, puesto que no se puede obtener la proporción real con los datos disponibles) el beneficio real obtenido es 3.473,90€, por lo que la plusvalía generada por el terreno es de 1.389,56€, aplicando el tipo de gravamen del 20%, el resultado de la liquidación sería de 277,91€.

	Liquidación realizada por el Ayuntamiento	Tributación actual de la operación	
		Coeficientes	Incremento real
<b>Base imponible</b>	17.800,12€	3.973,24€	1.389,56€
<b>Tipo de gravamen</b>	20%	20%	20%
<b>Cuota tributaria</b>	3.560,02€	694,78€	277,91€

Por tanto este contribuyente podría elegir tributar por el incremento real ya que es la opción más beneficiosa en esta operación, aunque es destacable también que con la nueva forma y tabla de aplicación de los coeficientes la tributación también se reduce considerablemente.

### **5.3 Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, del Tribunal Constitucional.**

Como recogían los antecedentes de hecho la sociedad Tean y Tetoan S.L. aportaba en 2013 una propiedad por valor de 900.000€ a la constitución de la sociedad Servicios Proactis S.L., dicha propiedad había sido adquirida en 2004 por un precio de 781.315,74€, lo que generó un incremento de 118.684,26€.

A consecuencia de la transmisión, el Ayuntamiento de Benalmádena giró una liquidación aplicando el método de cálculo objetivo, para ello al valor catastral del suelo en el momento de la aportación, 808.152,33€, le aplicó un 3,5% de incremento por cada año de vigencia, es decir un 31,5% por los 9 años que la sociedad tuvo el inmueble en propiedad. De esta manera obtuvo una base imponible de 254.567,98€, que gravó a un 27,5%, resultando una cuota tributaria de 70.006,19€.

En base a la normativa actual la posible tributación de la transmisión sería:

- Calculada mediante la nueva tabla de coeficientes: siendo el valor catastral del suelo 808.152,33€, y teniendo en cuenta un período de

generación del incremento de 9 años, habría que aplicar un porcentaje máximo de 9%, por lo que la base imponible sería 72.733,91€, a la que se aplicaría un gravamen de 27,5%, por lo que la cuota líquida resultante sería 20.001,85€.

- Calculada en base al incremento real: (suponiendo igual que en el caso anterior que el valor catastral del suelo representa un 40% del valor catastral total) el beneficio obtenido por el incremento de valor del suelo es de 47.473,70€, que gravado al 27,5%, genera una cuota tributaria de 13.055,27€.

	Liquidación realizada por el Ayuntamiento	Tributación actual de la operación	
		Coefficientes	Incremento real
<b>Base imponible</b>	254.567,98€	72.733,91€	47.473,70€
<b>Tipo de gravamen</b>	27,5%	27,5%	27,5%
<b>Cuota tributaria</b>	70.006,19€	20.001,85€	13.055,27€

## 6. Conclusiones

En los numerosos procesos judiciales que han enjuiciado elementos del IIVTNU y de sus normas homólogas se ha cuestionado en qué medida la libertad de configuración tributaria de la que dispone el legislador se adecua a los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscatoriedad. Si es cierto que la legislación puede presuponer hechos reveladores de capacidad económica, ¿qué límite existe para no vulnerar los principios constitucionales mencionados? Gracias a la interpretación de la norma que hace el TC es posible delimitar esa libertad.

Sin embargo, el propio TC recorta el derecho de los contribuyentes a recurrir liquidaciones o rectificarlas con el fin de salvaguardar la estabilidad económica de los ayuntamientos, por lo que una vez más en este asunto se vulneran los derechos de los ciudadanos con el fin de mantener el gasto público.

Otra cuestión que queda clara en el proceso y que el TC remarca en su última sentencia al respecto es que el legislador no adapta en los plazos adecuados la normativa a la jurisprudencia emitida por el alto tribunal, pudiendo provocar vacíos legales y confusión en los procedimientos tributarios y legales. Sin embargo, la respuesta a la última sentencia fue instantánea, reconfigurando el tributo antes incluso de que la sentencia fuese publicada, lo que ahora cuestionan los juristas y que resolverán los jueces es si las liquidaciones devengadas en los 14 días que mediaron entre la emisión del fallo y el decreto ley están o no sometidas a tributación, ya que el TC no determinó la fecha de entrada en vigor de la inconstitucionalidad en su última sentencia.

En relación al nuevo supuesto que grava el impuesto, las transmisiones con periodo de generación inferior a un año, se puede cuestionar si el impuesto pierde de vista su hecho imponible al incluir estos casos; ya que se persigue gravar las operaciones de carácter especulativo, pero se pone por tanto en el foco del impuesto la transmisión y no la plusvalía generada por la acción urbanística de la que se beneficia el sujeto pasivo, que es lo que persigue gravar el tributo.

En conclusión, tras numerosas sentencias al respecto, la jurisprudencia ha consolidado una vez más su condición de fuente del derecho generando cambios normativos, pero dejando sin duda, algunas cuestiones sin concretar que causarán probablemente una ola de litigios en relación al IIVTNU.

## 7. Bibliografía

- Abad, E. *El Gobierno aprueba la modificación de la plusvalía municipal*.  
[https://www.garrigues.com/es\\_ES/noticia/gobierno-aprueba-modificacion-plusvalia-municipal](https://www.garrigues.com/es_ES/noticia/gobierno-aprueba-modificacion-plusvalia-municipal)
- Dacosta López, K. (2021). El auge y caída de la «plusvalía municipal»: una historia destinada al fracaso. *Iberley*.  
<https://www.iberley.es/revista/auge-caida-plusvalia-municipal-historia-destinada-fracaso-628>
- Alvarez Arroyo, F. (2004). *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*. Dykinson.
- CAMBIOS EN LA PLUSVALÍA MUNICIPAL.  
<https://www.dm-consultants.com/cambios-en-la-plusvalia-municipal/>
- Centro de Estudios Financieros.6. *Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)*.  
<https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-12-tributos-locales-incremento-valor-terrenos-naturaleza-urbana-iivtnu>
- Cesar Albiñana García Quintana. (1985). GÉNESIS Y TRAYECTORIA DEL IMPUESTO MUNICIPAL DE PLUSVALÍA. *Revista De Estudios De La Administración Local Y Autonómica*, (228)10.24965/real.vi228.8438
- Chaves Galán, C. A. (2010). Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: consecuencias fiscales del pacto de traslación de la obligación de pago al comprador de vivienda. *Anuario De La Facultad De Derecho, Universidad De Extremadura*, (28), 329-340.
- Hernández Guijarro, F. (2022). Aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal:



comentario de la Sentencia núm. 350/2021, de 10 de noviembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, núm. 11, de Madrid. *Revista Boliviana De Derecho : RBD*, (33), 822-833.

- Ibarra López, A. (2017). Reforma de la plusvalía municipal y cuestiones sin resolver. *Cont4bl3*, (64), 21-24.
- LOPEZ, P. *Plusvalía municipal: análisis de la sentencia y del posterior Real Decreto*.  
<https://noticias.juridicas.com/conocimiento/tribunas/16806-plusvalia-municipal:- analisis-de-la-sentencia-y-del-posterior-real-decreto-/>
- Muñoz Pérez, M., & Esclapez Escudero, M. (2021). *Inconstitucionalidad de la regla de cálculo de las plusvalías, ¿Y ahora qué?*  
<https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/inconstitucionalidad-de-la-regla-de-calculo-de-las-plusvalias-y-ahora-que/>
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado*, 59, de 9 de marzo de 2004.  
<https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/2/con>
- Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial del Estado*, 268, de 9 de noviembre de 2021.  
<https://www.boe.es/eli/es/rdl/2021/11/08/26/con>
- Sentencia 26/2017, de 16 de febrero, del Tribunal Constitucional.

- Sentencia 37/2017, de 1 de marzo, del Tribunal Constitucional.
- Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, del Tribunal Constitucional.
- Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional.
- Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, del Tribunal Constitucional.