

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

GRADO EN DERECHO

Trabajo Fin de Grado



Cuestiones de inconstitucionalidad parcial  
del Texto Refundido Ley Reguladora de  
Haciendas Locales en relación con el  
Impuesto sobre el Incremento de Valor de  
los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Autor: D. Pablo Rezola Borrego  
Tutor: Prof. Dr. D. Daniel Berzosa López

Madrid, abril de 2022

# ÍNDICE

<b>1. Resumen</b>	<b>2</b>
<b>2. Palabras clave</b>	<b>2</b>
<b>3. Listado de Abreviaturas</b>	<b>3</b>
<b>4. Introducción</b>	<b>4</b>
<b>5. Legislación aplicable al IIVTNU</b>	<b>8</b>
5.1. Texto Refundido Ley Reguladora Haciendas Locales	8
5.2. Constitución Española	9
5.2.1. Artículo 31: principios de capacidad económica y no confiscatoriedad	9
5.2.2. Artículo 47: principios rectores de la política social y económica	12
5.2.3. Artículo 133: Reserva de ley	12
<b>6. Doctrina: Tribunal Europeo de los Derechos Humanos</b>	<b>12</b>
<b>7. Jurisprudencia Constitucional</b>	<b>13</b>
7.1. STC 26/2017	13
7.2. STC 59/2017	15
7.3. STC 126/2019	17
7.4. STC 182/2021	18
<b>8. Nueva regulación: Real Decreto Ley 26/2021</b>	<b>20</b>
<b>9. Situación Actual y Propuesta de Ley</b>	<b>22</b>
<b>10. Consideraciones finales y conclusiones</b>	<b>26</b>
<b>11. Bibliografía citada</b>	<b>28</b>

## **1. Resumen**

El 25 de noviembre del año 2021 se publicó en el BOE la STC 182/2021 que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Antes de la publicación en el BOE, se había anunciado en la nota informativa 99/2021 de la oficina de prensa del Tribunal Constitucional el 26 de octubre. Desde el año 2017, han tenido lugar numerosas sentencias sobre la cuantificación de la base imponible de este impuesto, primeramente en los casos donde no existía incremento en el valor de transmisión, posteriormente cuando la cuota tributaria era mayor a la plusvalía real, hasta la última de octubre de 2021.

Según el Tribunal, vulnera el principio de capacidad económica expresado en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Finalmente la aprobación del Real Decreto Ley 26/2021 también ha dado lugar a un debate sobre este cuestionado impuesto.

## **2. Palabras clave**

Cuestión de Inconstitucionalidad, Tribunal Constitucional, Real Decreto-Ley, IIVTNU, plusvalía municipal, crisis inmobiliaria, principio de capacidad económica, principio de no confiscatoriedad, principio de reserva de ley, estimación directa, cálculo objetivo, base imponible, hecho imponible, valor real

### 3. Listado de Abreviaturas

<b>ART</b>	Artículo
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>CC</b>	Código Civil
<b>CE</b>	Constitución Española
<b>CEDH</b>	Convenio Europeo de Derechos Humanos
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>FJ</b>	Fundamento Jurídico
<b>IBI</b>	Impuesto de Bienes Inmuebles
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>JCA</b>	Juzgado de lo Contencioso Administrativo
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria
<b>LOTIC</b>	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
<b>NF</b>	Norma Foral
<b>RDL</b>	Real Decreto Ley
<b>SA</b>	Sociedad Anónima
<b>SL</b>	Sociedad Limitada
<b>STC</b>	Sentencia del Tribunal Constitucional
<b>TEDH</b>	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
<b>TRLHL</b>	Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>TS</b>	Tribunal Supremo

## 4. Introducción

Este trabajo expone la situación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana después de las últimas resoluciones del Tribunal Constitucional. En varias sentencias, desde el 16 de febrero de 2017, hasta el 26 de octubre del 2021, se ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad contra algunos artículos de este impuesto.

El control de constitucionalidad de las leyes es una consecuencia de la consideración de la Constitución como norma jurídica suprema<sup>1</sup>.

Entre los Deberes Constitucionales, la Carta Magna establece en el artículo 31.1 CE el deber de tributación, diciendo “que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”. Así mismo, el artículo 47 CE expresa que “la comunidad participe en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”.

Los municipios, provincias y Comunidades Autónomas, gozan de soberanía para gestionar su gasto público y la obtención de ingresos. En España, la autonomía local les otorga a los ayuntamientos la potestad de instaurar tributos. La normativa fiscal vigente está recogida en el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Bajo esta ley, las Entidades Locales podrán establecer, o no, tasas en su ámbito territorial<sup>2</sup>.

El impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), también llamado impuesto de la plusvalía municipal es una importante fuente de ingresos para los ayuntamientos españoles. El tributo se aplica cuando un inmueble es transmitido. Los contribuyentes afectados tienen 30 días para abonar el impuesto que en la mayoría de las poblaciones está sujeto a una fórmula de autoliquidación<sup>3</sup>.

La plusvalía municipal se regula en los artículos 104 a 110 del TRLHL, estableciéndose en su artículo 104.1 la naturaleza y hecho imponible del Impuesto.

*“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos*

---

<sup>1</sup>Álvarez Conde E. y. Tur Ausina R. *Manual Derecho Constitucional*. Editorial Tecnos. Madrid, 2021, p. 819

<sup>2</sup>

<https://www.deplace.es/que-hace-referencia-ley-haciendas-locales/#:~:text=Bajo%20esta%20ley%2C%20las%20Entidades,una%20cuant%C3%ADa%20fija%20o%20proporcional.>

<sup>3</sup> [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/10/26/economia/1635252060\\_764701.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/10/26/economia/1635252060_764701.html)

*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”. (Art 104.1 TRLHL)*

En cuanto a las características del tributo, podemos destacar<sup>4</sup>:

1. Es un impuesto directo, pues grava una manifestación directa de riqueza.
2. Es un impuesto real, pues versa sobre un hecho concreto —el aumento del valor de los terrenos— y no sobre la renta global del sujeto pasivo.
3. Es un impuesto objetivo, pues no tiene en consideración las circunstancias personales y familiares del contribuyente.
4. Y, por último, se determina como un tributo de carácter proporcional ya que se fija un determinado porcentaje a aplicar sobre la base imponible para llevar a cabo el cálculo de la cuota íntegra.

La base imponible del Impuesto viene articulada en el artículo 107.1 de la TRLHL. En el artículo 107.2 a) fija una regla para el cálculo basada en el valor catastral. El artículo 107.4 TRLHL establece cómo se calcula el porcentaje de incremento, multiplicando el número de años de tenencia de patrimonio del transmitente con un máximo de 20 años - por el porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento. El segundo párrafo del artículo 110.4 TRLHL detalla que el Ayuntamiento solo comprueba la aplicación correcta de las normas y no se pueden aportar valores diferentes.

La consecuencia de esta regulación, apuntaba a una desconexión entre el importe de la ganancia por la que se tributaba en el impuesto y la que tributaba, también en supuestos donde no existía ganancia o incluso cuando se había sufrido una pérdida en la transmisión del terreno, el contribuyente había de tributar por un aumento que realmente no había tenido lugar<sup>5</sup>.

Esta desconexión se manifestó duramente a partir de la crisis inmobiliaria del 2008 porque produjo una disminución en el valor de los inmuebles. Esto tuvo la consecuencia de que en numerosos casos, a la hora de transmitir el inmueble, el precio de venta era inferior al precio de compra del propio inmueble. El método objetivo de cálculo de la base imponible de la norma no se adecuaba a la realidad económica del mercado inmobiliario. Este problema ha provocado la existencia de un gran número de sentencias sobre los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL.

---

4

<https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-incremento-valor-terrenos-naturaleza-urbana-impuesto-plus-valia-19731>

<sup>5</sup> García Moreno. V.A., *Plusvalía Municipal: inconstitucionalidad, devolución y pago derivado de la nueva regulación*. Claves Prácticas Francis Lefebvre. Madrid. 2021, p.14

El 16 de febrero de 2017 en la STC 26/2017, el Tribunal Constitucional estima parcialmente cuestión prejudicial de validez planteada con los artículos de la Norma Foral 16/1989 del IIVTNU en el territorio histórico de Guipúzcoa únicamente en la medida en que se sometan a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica.

El 11 de mayo de 2017 en la STC 59/2017, el Tribunal Constitucional emitió una sentencia declarando inconstitucionales algunos artículos de la Ley Reguladora de Haciendas Locales que hablaban sobre gravar el impuesto en aquellas situaciones en las que no había existido un incremento real del terreno en el tiempo de tenencia del mismo<sup>6</sup>.

El 31 de octubre de 2019 el Tribunal Constitucional en la STC 126/2019 declara la inconstitucionalidad del artículo 107.4 TRLHL en aquellos casos en los que la cuota tributaria supera la plusvalía realmente obtenida.

El 26 de octubre de 2021 el Tribunal Constitucional en la STC 182/2021, introduce el cambio de comprobar si el principio de capacidad económica también debe influir en las normas reguladoras de la base imponible “este Tribunal deberá determinar si el artículo 31.1 CE obliga al legislador a respetar el principio de capacidad económica no solo al seleccionar las manifestaciones de riqueza que han de conformar los hechos imposables de los tributos, sino también al concretar las normas de cuantificación de la prestación tributaria”

El Real Decreto-Ley es la norma con fuerza de ley dictada por el Gobierno, sin previa habilitación parlamentaria en “situaciones de extraordinaria urgencia y necesidad” que viene contemplada en el Artículo 86.1 de la Constitución Española. Es una norma provisional que debe ser convalidada o derogada en el plazo de treinta días por el Congreso de los Diputados, según establece el Artículo 86.2 de la Constitución Española.<sup>7</sup> “Durante el mismo plazo, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia”. (Art. 86.3 CE)

---

6

<https://www.reclamador.es/ayuda/impuestos/que-es-el-impuesto-de-plusvalia-municipal/#:~:text=%E2%80%9CEI%20Impuesto%20sobre%20el%20Incremento,la%20constituci%C3%B3n%20o%20transmisi%C3%B3n%20de>

<sup>7</sup>*Diccionario Jurídico*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Editorial Aranzadi, 2016, p. 929

Por tanto, el Real Decreto Ley 26/2021 incluye varias modificaciones en el tributo. En primer lugar, para calcular la base imponible, se sustituyen los porcentajes aplicables sobre el valor del terreno por unos coeficientes máximos establecidos según el número de años que hayan transcurrido entre la adquisición y la transmisión. Los coeficientes se actualizarán anualmente y teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas con una norma de rango legal, que puede ser la de los Presupuestos Generales del Estado. Esos coeficientes, por tanto, estarán ajustados a la realidad del mercado.

La base imponible del impuesto será el resultado de multiplicar el valor catastral del suelo en el momento del devengo por los coeficientes que aprueben los Ayuntamientos, que en ningún caso podrán exceder los límites recogidos en el Real Decreto-ley. Además, las Entidades Locales podrán corregir a la baja los valores catastrales del suelo en función de su grado de actualización, con un máximo del 15%. El tributo, de esta forma, se adapta a la realidad inmobiliaria de cada municipio<sup>8</sup>.

En segundo lugar, el Real Decreto-ley establece la opción de que el contribuyente pueda tributar por la plusvalía real obtenida en el momento de la transmisión del bien y que está determinada por la diferencia entre el valor de transmisión del suelo y el de adquisición. De esta manera, si el contribuyente demuestra que la plusvalía real es inferior a la resultante del método de estimación objetiva, podrá aplicar la real.

En el caso de transmisiones de bienes inmuebles en los que haya suelo y construcción, la plusvalía real del terreno equivaldrá a la diferencia entre el precio de transmisión y el de adquisición, tras aplicarle la proporción que representa, en la fecha de devengo, el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total.

El Real Decreto-Ley adapta la normativa a todas las sentencias que ha dictado el Tribunal Constitucional sobre este impuesto.

---

8

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/021221-plusvalias.aspx>



## 5. Legislación aplicable al IIVTNU

### 5.1. Texto Refundido Ley Reguladora Haciendas Locales

Existe una inercia regulatoria que, en algunos momentos y en algunos tributos, pueden convertir la regulación y la obligación tributaria es algo que, realmente, no mide lo que refleja el hecho imponible.

Para determinar la base imponible el artículo 107 del TRLHL, según redacción vigente hasta el 9 de noviembre de 2021, establecía que (apartado 1) *«está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años»*, y *«a efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo»*, valor coincidente con el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (apartado 2), es decir, el valor catastral, y (apartado 4) *«sobre el mismo se aplica el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de unos límites»*.

El artículo 107.4 TRLHL establece que el porcentaje de incremento se determinaba multiplicando el periodo de generación por el porcentaje anual que fijaba el Ayuntamiento a través de la Ordenanza dentro de los límites máximos que, para cada periodo de generación, dictaba esta ley<sup>9</sup>.

El segundo párrafo del artículo 110.4 TRLHL detalla la problemática de la autoliquidación en este impuesto como se puede expresar a continuación:

*“El ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.”<sup>10</sup>*

*Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:*

*Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.»*

En definitiva, la base imponible se cuantificaba teniendo en cuenta el número de años de tenencia del bien multiplicado por el porcentaje establecido por los ayuntamientos en

---

<sup>9</sup> García Moreno. V.A. Ob. cit., p. 13

<sup>10</sup>

<https://diariolaley.laleynext.es/dli/2021/11/26/el-impuesto-sobre-el-incremento-del-valor-de-los-terrenos-una-cuestion-resuelta>

sus ordenanzas fiscales, y el porcentaje resultante se aplicaba sobre el valor catastral del suelo.

Los artículos 107.1 y 107.2 a) a tenor de la interpretación que se determina en el 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, aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor, es decir, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el Art 31.1 CE.

El artículo 110.4 LHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en su totalidad, porque como señala la STC 26/2017 en su fundamento jurídico 7, “impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica”.

Esa nulidad total de dicho precepto precisamente es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento de valor del terreno ante la Administración municipal, o ante el órgano judicial.

Esto se llega a partir de unas reflexiones efectuadas tanto sobre la interpretación de la inconstitucionalidad como sobre algunas consideraciones trascendentales que corresponde efectuar en relación con la carga y medios idóneos de la prueba<sup>11</sup>.

## 5.2. Constitución Española

### 5.2.1. Artículo 31: principios de capacidad económica y no confiscatoriedad

El deber de tributación viene establecido como deber constitucional en el artículo 31 de la CE. El concepto de “deber constitucional” surge históricamente como obligación de carácter meramente ético o moral que se exige a los ciudadanos por el solo hecho de ser miembros de la comunidad política y, en cierta forma, como contrapartida a los derechos fundamentales que los textos constitucionales reconocen y garantizan al individuo.

En el apartado primero “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en

---

<sup>11</sup> García Moreno. V.A. Ob. cit., p. 39.

los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Hoy día, sin embargo, todos los preceptos constitucionales tienen valor normativo y directo. La Constitución Española dispone, en el apartado tercero, que toda prestación patrimonial de carácter público ha de establecerse necesariamente con arreglo a la ley.

El principio de capacidad económica podemos definirlo como la posibilidad real o suficiencia de una persona física o jurídica para hacer frente a una obligación tributaria concreta exigida por una administración pública, como manifestación del deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante una ponderación justa de su capacidad contributiva que debe constituir en todo caso una manifestación de riqueza<sup>12</sup>.

Este principio se encuentra en la Constitución Española, dentro del Título I Capítulo Segundo, Sección segunda de los derechos y deberes de los ciudadanos. Nuestra Constitución también establece como deber, el de pagar los impuestos tanto a la población nacional como a la extranjera. Este deber de contribución tiene reconocida una función esencial en la configuración de un sistema tributario justo.

En cuanto a las funciones de este principio, G. Marín Benítez ha revisado que la doctrina y jurisprudencia han atribuido las siguientes: La imposición, elemento justificador de las reglas y limitar al legislador.

Cuando se habla del fundamento de la imposición se hace referencia a la causa que justifica por la que una persona se pueda ver obligada a participar en el reparto de los gastos de la comunidad. Históricamente, esa causa justificativa se ha buscado en tres posibles circunstancias: la mera pertenencia a la comunidad (principio de capitación), el hecho de ser beneficiario de los gastos ocasionados por ella (principio de beneficio) o el hecho de tener capacidad para afrontar el pago (principio de capacidad). La idea que ha acabado consolidándose históricamente ha sido el reparto de las cargas según la riqueza de cada uno.

La capacidad económica se establece como un principio de justicia tributaria en las constituciones de numerosos países (v. gr., Italia, España, Grecia, Liechtenstein, Croacia, Hungría, Turquía, Brasil, Argelia, Marruecos).

En la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional se ha referido reiteradamente a la capacidad económica como fundamento ineludible. Así, se ha afirmado que “el tributo grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica por lo que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza” (STC 37/1987, de 26 de octubre, FJ 13; STC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), que “la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son

---

<sup>12</sup> <https://www.iberley.es/revista/auge-caida-plusvalia-municipal-historia-destinada-fracaso-628>

expresivas de capacidad económica” (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4) o que “quebraría el principio cuando la riqueza no fuera ya potencial sino inexistente o ficticia” (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 9).

Los principios jurídicos también tienen la función de justificar las reglas. Las normas jurídicas son estructuras cerradas por las que no cabe deliberación por los destinatarios, en cambio, los principios jurídicos no la excluyen.

La tercera función del principio de capacidad económica es limitar al legislador. Prohíbe las discriminaciones arbitrarias, encaminada a la eliminación de injusticias más que a la búsqueda de una ordenación justa.

En cuanto a la capacidad económica y el deber de contribuir:

El principio de capacidad económica, respecto al deber de contribuir, presenta una vertiente doble: la primera, garantista, por cuanto ofrece a los contribuyentes la posibilidad de oponerse a un impuesto que no se fundamente en una capacidad económica previa; la segunda, solidaria, en cuanto impone a los ciudadanos un deber cívico de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función, precisamente, de esa capacidad.

El principio de capacidad como deber hace referencia a la vertiente solidaria del principio y su consideración como derecho, a su vertiente garantista. La vertiente garantista del principio ha tenido más relevancia tras la que ya es conocida como Gran Recesión<sup>13</sup>.

Según nuestro Tribunal Constitucional, para exigir un tributo es necesaria que haya una manifestación de la capacidad económica incluso en caso de tributos con fines no fiscales como los medioambientales. En la STC 59/2017, anticipada en el ámbito foral, por la sentencia 26/2017, respecto del IIVTNU, posteriormente por la sentencia 126/2019. El Tribunal estableció la inconstitucionalidad al exigirse en casos que no había ganancia, sino pérdida, cuya prueba estaba impedida por la ley. Además, la STC 126/2019 expresa la situación que, si el impuesto es superior a la ganancia, se está gravando una regla inexistente, contrario al principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad.

---

<sup>13</sup> Cfr. Marín Benítez G. "Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria . Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la Jurisprudencia del TC". *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez* / ISSN: 1578-956X/50-2018//38-47

### 5.2.2. Artículo 47: principios rectores de la política social y económica

Este artículo se encuentra en el Capítulo tercero de la Constitución Española, que trata de los principios rectores de la políticas social y económica:

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

### 5.2.3. Artículo 133: Reserva de ley

Este artículo se encuentra en el Título VII de la Constitución Española, en el apartado de Economía y Hacienda:

*“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.  
2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.  
3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.  
4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.”*

## **6. Doctrina: Tribunal Europeo de los Derechos Humanos**

El Convenio Europeo de Derechos Humanos aprobado en Roma en 1950, es en el ámbito internacional, el sistema más avanzado y eficaz de protección de los derechos humanos. Los Estados signatarios de éste reafirman, tal como se señala en el Preámbulo del Convenio, su profunda adhesión a las libertades fundamentales y respeto común de los derechos humanos. España lo firmó el 24 de noviembre de 1977 y lo ratificó el 4 de octubre de 1979.

La gran novedad que presenta el Convenio, con relación a otras normas internacionales de protección de los derechos humanos es la existencia de un Tribunal (TEDH), éste aplica e interpreta el Convenio.

En la STC 182/2021 El órgano judicial considera que no pueden obviarse las exigencias que derivan del Protocolo de la interpretación realizada por el TEDH. La doctrina del

Tribunal europeo, aunque no ha establecido con carácter general, criterios concretos para considerar “excesiva” una determinada carga fiscal, exige que se respete el principio de proporcionalidad, lo que exige ponderar la existencia de un “justo equilibrio” de las circunstancias concurrentes en el caso<sup>14</sup>.

## **7. Jurisprudencia Constitucional**

### **7.1. STC 26/2017**

En esta sentencia el principal problema es la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de San Sebastián en relación con los artículos 1.4 y 7.4 de 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 Guipúzcoa por vulneración de los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad (Art. 31 CE).

Los antecedentes de hecho se resumen en: La entidad mercantil Bitarte S.A vendió en 2014 un bien inmueble situado en el municipio de Irún por 600.000 euros, que había sido adquirido en 2003 por un importe de 3.101.222,45 euros. Por esta transmisión el Ayuntamiento le giró una liquidación por el IIVTNU de 17.899,44 euros.

La sociedad interpuso un recurso Contencioso-Administrativo ante el Juzgado C-A nº 3 de Donostia. Mediante providencia acordó y según lo previsto en el artículo 35 LOTC se plantea la cuestión.

En este caso había una clara pérdida patrimonial porque existía una diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición; la regulación del impuesto atribuye una plusvalía y no admite acreditar la existencia de minusvalías ni la posibilidad de impedir el gravamen de minusvalías reales, esto lleva al gravamen de un incremento del valor de los terrenos inexistente. Según la configuración de este Impuesto, para que surja el deber de contribuir, son necesarios tres requisitos: que se transmita un suelo, que ese suelo sea urbano en el momento de la transmisión y que se haya producido un incremento real en el valor del suelo.

Los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral y los artículos 107 y 110.4 de la Ley estatal, establecen como regla de valoración legal una auténtica ficción legal. Esto constituye una clara limitación al derecho de defensa contemplada en el artículo 24 CE y estaría gravando una renta ficticia, y por consiguiente, contraria al deber de contribuir de acuerdo a la capacidad económica, establecido en el artículo 31 CE. El Pleno del Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión planteada.

---

<sup>14</sup> Álvarez Conde. E y Tur Ausina. R. Ob. cit., p. 559.

La Abogada del Estado presentó un escrito suplicando que se dictara sentencia declarando la constitucionalidad tanto de los artículos 1, 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio (LPV 1989, 176) sobre el IIVTNU de Guipúzcoa como de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de las Haciendas Locales. Para ella, la diferencia entre el precio de compra y el de venta en la que se fundamenta la existencia de una minusvalía, no tiene nada que ver con el incremento del valor de los terrenos, porque no se ha aprobado que el valor catastral en el momento de la transmisión sea inferior al real.

EL fundamento del Impuesto es gravar el incremento del valor del terreno experimentado por la acción urbanística del municipio en el que se encuentra, devolviendo a la colectividad parte del beneficio expresado en el artículo 47 CE: “La comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos”

Para la Abogada del Estado tanto el artículo 107 LHL como el artículo 4 NF 16/1989 disponen que la base imponible se determinará aplicando al valor catastral un porcentaje, resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el Ayuntamiento, dentro del límite legal por el número de años de generación del incremento, por tanto, la cuantía del impuesto aumenta en función del número de años transcurridos, independientemente de la ganancia real obtenida, está determinado objetivamente. El legislador optó por ese cálculo de forma objetiva (disociada de la realidad), para simplificar su determinación.

Durante el “boom inmobiliario” el valor de mercado de los inmuebles se incrementó mucho más que los valores catastrales y el impuesto municipal se tributaba igualmente según el valor catastral y no según el mercado. Posteriormente para paliar los efectos negativos de la crisis del mercado inmobiliario la normativa reguladora del impuesto ha previsto dos medidas que podrían aplicar los ayuntamientos: reducir la valoración catastral o actualizarlo.

La Procuradora de los Tribunales en representación de la Excma. Diputación Foral de Gipúzcoa, presentó su escrito de alegaciones, que se declaran ajustados a la Constitución, los artículos 1.4 y 7.4 NF 16/1989 y los artículos 107 y 110.4 LHL. Considera que la LGT y la Norma Foral General Tributaria de Guipúzcoa, prevé la posibilidad que la base imponible de los impuestos se calcule de distintos métodos, siendo uno de ellos la estimación objetiva.

Los preceptos cuestionados no tienen la inconstitucionalidad que se les imputa y esto no puede fundamentarse en supuestos excepcionales, sino tomando en consideración el caso normal. En la crisis económica se han generado muchas minusvalías; posiblemente se estaría en un supuesto de no sujeción porque no se ha producido el hecho imponible del impuesto y no sería objeto de cuestión de inconstitucionalidad.

El Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones, considerando que los artículos 1, 4 y 7.4 de la NF 16/1989 IIVTNU no son contrarios ni al principio de capacidad económica (Art 31.1 CE) ni al principio del derecho a la prueba (Art 24.2 CE).

El órgano judicial considera que los preceptos cuestionados, al imputar a quien transmite un terreno de naturaleza urbana inferior al de su adquisición, mediante una ficción legal, una renta no real, sin posibilidad de articular una prueba al contrario, no solo conduce al gravamen de una inexistente capacidad económica, sino que incluso puede llegar en el caso concreto, a ser confiscatorio, yendo en contra del Art 31.1 CE. Con relación a la prohibición constitucional de la confiscatoriedad del artículo 31.1 CE, obliga a no agotar la riqueza imponible, lo que sucedería si aplicando diversos tributos se priva al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, desconociendo la garantía del artículo 33.1 CE (derecho a la propiedad privada)

Aunque el legislador ordinario goza de una amplia libertad de configuración normativa, su ejercicio debe efectuarse dentro del marco de la Constitución y en ningún caso puede contradecir el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

El Tribunal falla e inadmite la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110.4 LHL y estima parcialmente la cuestión prejudicial en relación con los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 (LPV 1989, 176)

## 7.2. STC 59/2017

Esta sentencia plantea el problema de una cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Jerez de la Frontera, en relación con el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales. Compareciendo en ella también, el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado. Esta cuestión se erigió por la vulneración del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

Los antecedentes de hecho se resumen en: La entidad mercantil Rentas y Vitalicios SL dedicada a la promoción inmobiliaria, adquirió en el año 2003 unos terrenos para promocionar la construcción de 73 viviendas. Estas serían luego adjudicadas a la entidad financiera Unicaja Banco S.A.U por el 50% de su valor de tasación, a excepción de una que lo fue por un valor superior mediante procedimiento de ejecución hipotecaria.

El Ayuntamiento de Jerez de la Frontera giró en 2014 liquidaciones por las transmisiones debido al IIVTNU. La entidad mercantil consideró que no había existido aumento de valor en los terrenos e interpuso recursos de reposición que luego fueron



desestimados por el Delegado de Economía argumentando que el legislador desarrolló esta normativa reguladora a sabiendas que siempre se podría obtener una cuota positiva.

Promovió un recurso contencioso-administrativo contra el Decreto ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo para que se alegara la posible cuestión de inconstitucionalidad de la valoración objetiva establecida en el artículo 107 LHL en aquellas situaciones que gravaba situaciones no reales, y por tanto, en contra del principio de capacidad económica (Art 31.1 CE).

La entidad adquirió unos terrenos en un momento de alza en los precios en el mercado inmobiliario, de las que se ajustaban las ponencias de valores en el municipio a esos precios, para luego en una situación de bajada de precios, transmitirlos en ejecución hipotecaria.

El problema con el artículo 107 LHL acoge una regla para la determinación de los incrementos de valor de carácter imperativo y sin que exista ningún precepto que prevea la posibilidad de utilizar un método alternativo de cuantificación de las plusvalías municipales.

El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro del Tribunal en febrero de 2017. En ese escrito precisaba que el artículo cuestionado, no era totalmente inconstitucional, sino sólo en la medida de que no hubiese incremento de valor ni real ni cierto. Alegaba también que el fundamento del Impuesto no era gravar el incremento real por la diferencia de precios de venta y compra, sino la riqueza potencial, precisando el artículo 47 CE afirmando que por acción urbanística del municipio donde se encontrase el inmueble, debía devolver a la colectividad parte del beneficio obtenido.

La base imponible del Impuesto usaba el valor catastral del inmueble, así como para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), también como referencia en el IRPF y en el Impuesto sobre el patrimonio. Con esto, el Abogado del Estado, no consideraba el IIVTNU contrario a la capacidad económica, sino que veía un problema de articular los mecanismos previstos en la norma para impugnar esos valores.

El Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro del Tribunal, en marzo de 2017, considerando que procede declarar los artículos 107.1 107.2 a) y 110.4 LHL inconstitucionales únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

El Tribunal efectúa las siguientes precisiones antes del fallo de la sentencia: El IIVTNU no es con carácter general, contrario al Texto Constitucional en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones

inexpresivas de capacidad económica, es decir, las que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión. Por tanto, deben declararse inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 y 107.2 a) LHL.

El Tribunal extiende su declaración de inconstitucionalidad y nulidad por conexión (Art. 39 LOTC) y los artículos previamente mencionados, al artículo 110.4 LHL. Debe declararse inconstitucional y nulo, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y SSTC 37/2017, FJ 5).

Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, los artículos 107.2 y 110.4 LHL en los términos señalados, indican que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador.

El Tribunal falla estimando la cuestión de inconstitucionalidad y declara los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 LHL, inconstitucionales y nulos, únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

### 7.3. STC 126/2019

En esta sentencia, se plantea la cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 32 de Madrid, en relación con los artículos 107 y 108 del TRLHL por posible vulneración a los principios de capacidad económica, progresividad y prohibición de la confiscatoriedad expresados en el artículo 31.1 CE.

Los antecedentes de hecho se resumen en: Doña R. P. del C. S. adquiere una vivienda en el territorio municipal de Majadahonda en enero de 2003 por un valor de 66.111,33 euros. En el año 2017 se transmitió por un valor de 70.355 euros obteniendo una ganancia bruta de 4.343,67 euros, y descontando los gastos y tributos de ambos momentos (adquisición y transmisión) la ganancia real neta era de 3.473,90 euros.

En mayo de 2017 el Ayuntamiento de Majadahonda giró la correspondiente liquidación del IIVTNU sobre una base imponible de 17.800,12 euros más unos porcentajes de incremento sobre el valor catastral del suelo y de por cada año de permanencia en el inmueble, dando lugar a una cuota tributaria de 3560,02 euros.

La Sra. del C. interpuso un recurso de reposición solicitando la anulación de esa liquidación.

El TSJ de Madrid, manifestó que tras la expulsión “ex origine” de los preceptos en la sentencia STC 59/2017, no debía ser posible girar la liquidación del IIVTNU.

En el Auto de 8 de febrero de 2019 donde se planteó la cuestión de inconstitucionalidad, el Tribunal tras precisar los antecedentes de hecho y la forma de cuantificación del

IIVTNU según RDL 2/2004 concluye que el principio de capacidad económica junto con el de progresividad, obligan a modular la carga tributaria del contribuyente “en la medida de la capacidad económica”

Supone que no es conforme con la Constitución un gravamen que obliga a los sujetos pasivos a soportar la misma carga tributaria con independencia de la capacidad económica puesta de manifiesto al momento de la transmisión.

Para el órgano judicial, el impuesto cuestionado tiene alcance confiscatorio en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar “es superior al rendimiento que se obtiene”. Toma en consideración que la cuota a pagar es mayor que la diferencia neta entre el precio de adquisición y de transmisión, y por ello se produciría una “expropiación de facto” que podría tener carácter confiscatorio. Por tanto, se estaría produciendo una desproporción entre la riqueza realmente obtenida y la efectivamente gravada conforme a las reglas del impuesto.

#### 7.4. STC 182/2021

En esta sentencia, se plantea la cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, Ceuta y Melilla por los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL por la posible vulneración del principio de no confiscatoriedad del artículo 31.1 CE.

Los antecedentes de hecho se resumen en: La entidad mercantil TEAN y TETOAN S.L. adquirió en 2004 una finca en el municipio de Benalmádena (Málaga) por un precio de 781.315,74 euros y fue transmitida en mayo de 2013 por un valor de 900.000 euros. El Ayuntamiento de Benalmádena giró una liquidación del IIVTNU por una cuota tributaria de 70.006,19 euros. Esto se calculó según las normas de valoración del artículo 107.4 TRLHL.

En noviembre de 2013 la entidad interpuso un recurso de reposición contra la liquidación que fue desestimada por la alcaldesa del Ayuntamiento de Benalmádena. Contra esta resolución interpuso un recurso contencioso-administrativo contra el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.

Fue interpuesto un recurso de apelación al TSJ de Andalucía y ahí se planteó la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad de los artículos citados anteriormente por su posible oposición a los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad (Art 31.1 CE)

El método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo puede dar lugar a cuotas tributarias que supongan una carga fiscal exagerada para el contribuyente, en casos como éste, en el que la cuota tributaria no es superior a la plusvalía obtenida realmente en la transmisión, pero si es una parte significativa de la misma. En este caso, de acuerdo con las escrituras públicas, ascendería entre el 60,82% y el 58,99%.

El órgano judicial tiene en cuenta la sentencia STC 126/2019 y la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. La duda de constitucionalidad que se está planteando es si esta carga fiscal es excesiva hasta el punto de incurrir en la prohibición de confiscatoriedad que ha de operar como límite del gravamen. En este supuesto de hecho, la cuota tributaria liquidada no ha consumido todo el importe de la ganancia generada, con lo que no se ha agotado toda la riqueza, prohibición establecida en el principio de no confiscatoriedad según en la SSTC 150/1990, y STC 26/2017.

Alega que dada la vinculación entre dicha prohibición y el carácter excesivo de la carga tributaria (según la interpretación del artículo del Protocolo Adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos y la jurisprudencia del TEDH) en la que afirma que una carga fiscal del 52% puede considerarse una “privación de la propiedad”, esto es una confiscación.

El Abogado del Estado suplicó la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad. Dice que las fórmulas de valoración legal de los incrementos generados en el inmueble por el paso del tiempo según el artículo 107 TRLHL están dentro del margen discrecional del legislador siempre que no den como resultado una cuota superior a la ganancia, que fue declarado inconstitucional en la SSTC 59/2017 y 126/2019.

La doctrina del TC ha culminado con esta sentencia afirmando que el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinar la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y por tanto, al margen de la capacidad económica, gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición. Cabe añadir que la simplificación en la aplicación del IIVTNU desaparece en la actual configuración y para su gestión se recurre al incremento efectivo y a su cuantía.

El Tribunal estima la cuestión de inconstitucionalidad y consideran inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 2º párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de imposición.

Según V. A. García Moreno, afirma que la argumentación de esta sentencia podría haberse incorporado en su día al contenido de la STC 26/2017 en el ámbito foral y en la STC 59/2017 para el régimen común, pero han tenido que pasar más de cuatro años

para que el Tribunal Constitucional haya decidido que la capacidad económica como parámetro de imposición también debe estar presente en la regulación del IIVTNU.

## **8. Nueva regulación: Real Decreto Ley 26/2021**

La modificación normativa pretende mejorar el cálculo de la base imponible para garantizar que los contribuyentes que no obtengan una ganancia por la venta del inmueble queden exentos de pagar el tributo, estableciendo dos opciones para determinar la cuota tributaria permitiendo que el contribuyente opte por la que consideren más beneficiosa:

1.<sup>a</sup> Se podrá calcular mediante el valor catastral en el momento del traspaso, multiplicándose por los coeficientes que aprueben los Ayuntamientos. Dichos coeficientes no podrán exceder de los previstos en el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en función del número de años transcurridos desde la adquisición del inmueble y que serán actualizados anualmente.

Si, como consecuencia de la actualización anual, alguno de los coeficientes aprobados por la vigente ordenanza fiscal resultara ser superior al correspondiente nuevo máximo legal, se aplicará este directamente hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso.

Como novedad, se fija un coeficiente para gravar las plusvalías generadas en menos de un año, es decir, las que se producen cuando entre la fecha de adquisición y de transmisión ha transcurrido menos de un año y que, por tanto, pueden tener un carácter más especulativo.

2.<sup>a</sup> La segunda opción consistirá en valorar la diferencia entre el valor de compra y el de venta.

Si el contribuyente demuestra que la plusvalía real es inferior a la calculada con el valor catastral, podrá aplicarse el segundo método.

La norma permite a los Ayuntamientos comprobar estos cálculos para evitar errores o fraudes. Los Ayuntamientos podrán bajar el impuesto hasta un 15%

La nueva regulación establece un margen a los Ayuntamientos para que puedan corregir hasta el 15 por 100 a la baja el valor catastral del suelo en función de la situación de su mercado inmobiliario sólo para este tributo. Lo que permitirá adaptar el impuesto a la verdadera situación de cada municipio. Los Ayuntamientos tendrán 6 meses para adaptarse

Los ayuntamientos que tengan establecido el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana deberán modificar, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de este real decreto-ley 26/2021, sus respectivas ordenanzas fiscales

para adecuarlas a lo dispuesto en el mismo. Hasta que entre en vigor la modificación de sus ordenanzas, se tomará, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos previsto en el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>15</sup>.

Con esta reforma el Gobierno tramitó por la vía de urgencia la reforma del impuesto para adecuarlo a las exigencias de las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo, 126/2019 de 31 de octubre y -la reciente- 182/2021 de 26 de octubre.

Como ya ocurriera por ejemplo con la Sentencia del TC que anuló el RD 2/2016 relativo a los pagos fraccionados, el Tribunal podría considerar que esta fórmula legislativa de carácter urgente y excepcional no puede regular uno de los elementos esenciales de un tributo. Nuestra constitución establece en sus artículos 33.1 y 133.1 la reserva de ley en materia tributaria, reserva que alcanza los aspectos esenciales de los tributos (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible o tipo de gravamen). El RD 26/2021 supone una innovación respecto a la determinación de la base imponible del impuesto e introduce un supuesto de no sujeción, por lo que no cabe duda de que el mismo afecta a los elementos esenciales de un impuesto. Si bien algunos pronunciamientos anteriores del TC podrían llevar a interpretar que ello se reserva a los impuestos estatales sistémicos (IRPF, IS, IVA); debemos tener en cuenta que estamos ante el segundo impuesto local en capacidad recaudatoria (sólo por detrás del IBI).

En uno de los recursos en los que se cuestiona la constitucionalidad del Real Decreto Ley se han considerado los siguientes motivos:

1. En cuanto a la urgente necesidad, se cuestiona la injustificable demora de más de 4 años desde la sentencia de 2017; asimismo se cuestiona que el vacío normativo provocado por la Sentencia de 26 de octubre pueda considerarse una necesidad urgente en la medida en que es una consecuencia legal predicable de una declaración de inconstitucionalidad, no siendo sostenible -a criterio de los recurrentes- justificar la urgencia por “el tiempo que puede demorarse la aprobación de una ley por el trámite de urgencia, o, incluso por el trámite normal, no supone un cambio significativo que pueda provocar un incremento igualmente significativo del déficit público” a lo que se añade que dicha “disminución de ingresos se vería superada con creces por la cantidad de ingresos que, de modo contrario a la Constitución, se han venido produciendo con apoyo en una Ley que era contraria al principio de capacidad económica”.
2. Respecto a la “distorsión en el mercado inmobiliario” provocada, el recurso considera que la existencia de operaciones inmobiliarias depende de muchos

---

15

<https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/16725-real-decreto-ley-26-2021:-las-cinco-claves-del-nuevo-impuesto-de-plusvalia-municipal/>

otros elementos ajenos a la tributación, considerando “simplista e irreal” considerar sólo este motivo.

3. Se infringe la reserva de ley en materia tributaria del art. 31.1 CE.

No obstante, será necesario esperar al contenido concreto de la providencia de admisión para valorar los motivos por los que se admiten los recursos planteados. Por tanto, se está tramitando el proyecto de ley de reforma del Texto Refundido de la Ley de Haciendas locales, con el objeto de llevar al texto legal el contenido del Real Decreto 26/2021<sup>16</sup>.

## 9. Situación Actual y Propuesta de Ley

García Hernández en una publicación del 1 de enero de 2022 cuestiona la constitucionalidad de algunos aspectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional del 26/10/2021. En esta, a diferencia de las anteriores sentencias sobre el mismo impuesto, no ha habido unanimidad, hubo un voto concurrente en que se vota a favor del fallo, pero se discrepa en la fundamentación jurídica, y otro particular, en la que hay discrepancia tanto en la argumentación como en el fallo.

El voto particular emitido por los Magistrados Cándido Conde Pumpido y Maria Luisa Balaguer, discrepan del “*razonamiento que hace depender la constitucionalidad del método de determinación de la base imponible de una situación económica coyuntural cuya incidencia no resulta exhaustivamente analizada. La opinión de la mayoría concede una relevancia excesiva a la situación de la crisis económica e inmobiliaria... [FJ 5 D]*”.

En cuanto a los efectos de la sentencia el autor centra las siguientes cuestiones:

“ a) *La declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los art.107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL 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 su exigibilidad. El legislador (y no este tribunal), debe llevar a cabo las modificaciones para adecuarlo al art. 31.1 CE ya que han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017.*

*Se recordó en la STC 126/2019, que al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (art.31.3 y 133.1 y 2 CE) para preservar la unidad del ordenamiento y una posición básica de*

---

<sup>16</sup>

<https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/tc-admite-a-tramite-recursos-inconstitucionalidad-sobre-real-decreto-reforma-plusvalia/>

*igualdad de los contribuyentes en el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)].*

*b) En la sentencia también se detalla que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art.120.3 LGT a dicha fecha.”*

García Hernández expresa que esta situación produce gran inseguridad y una clara indefensión al interesado, porque la sentencia le impide hacer valer los derechos reconocidos por la Ley: el derecho al recurso de reposición previsto en el art.14 TRLRHL. Lo mismo afecta a las autoliquidaciones, ya que el interesado puede solicitar la rectificación de la misma según la Ley General Tributaria.

La Ley General Tributaria dispone que cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación. Después del 26 de octubre de 2021 ya no es posible liquidar el impuesto sobre hechos imponible devengados con anterioridad a dicha fecha y que están pendientes de liquidar.

En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en el supuesto de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217.1.a) de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, ya que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) - único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación no es un derecho fundamental de esa naturaleza.

El autor llama la atención de que los efectos de la sentencia lo son desde la fecha en la que se dicta (el 26 de octubre de 2021), cuando se conoció porque el Tribunal la publicó en su página web, y no la fecha de su publicación en el BOE, a pesar de que el art.38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional -LOTIC- (EDL 1979/3888), dispone que *“las sentencias recaídas en procedimientos de*



*inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"*<sup>17</sup>.

Cruz Amorós, en un artículo publicado el 1 de febrero del 2022, considera que, con la última sentencia del año 2021 de inconstitucionalidad del IIVTNU, no se ha llegado a la normalización de la aplicación de este impuesto, ya alterado desde la primera sentencia de inconstitucionalidad 2017; esto es debido a un sentimiento de injusticia entre los contribuyentes, en gran parte porque el tribunal ha tratado de impedir la revisión de las autoliquidaciones en plazo de solicitud de rectificación desde la fecha de la sentencia, publicada en el BOE días después.

Antes de publicarse la sentencia en el BOE el 25 de noviembre, se había publicado el 9 de noviembre, el Real Decreto-Ley 26/2021 que entra en vigor el 10 de noviembre, permitiendo a los sujetos pasivos el método de cálculo; pero no soluciona las situaciones anteriores al 10 de noviembre, ni las anteriores al 26 de octubre y existe un vacío de cómo actuar entre el 26 de octubre y el 9 de noviembre. Esta cuestión se deja a los tribunales, lo que es contrario a los principios de certeza, seguridad jurídica y efectividad del ordenamiento jurídico.

Esta situaciones transitorias, ha dado lugar a varias tomas de posición administrativas, (Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, el Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona, el TSJ de Castilla La Mancha).

La cuestión llegó al Tribunal Supremo (Autos de 9 de febrero de 2022 en recursos de casación 2402/2021 y 4254/2021 ) para que determine si la inconstitucionalidad de los art.107.1, 107.2 a) y 110.4 del TR de la Ley de Haciendas Locales, declarada en la STC 182/2021, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas , y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Sentencias del TS sobre la revocación y la devolución de ingresos indebidos del IIVTNU y sobre responsabilidad patrimonial del Estado Legislador:

La primera, STS 154/2022, de 9 de febrero de 2022, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso, acepta el recurso contra la denegación administrativa de plano de la revocación con el solo argumento de que es un procedimiento que sólo cabe iniciar de

---

<sup>17</sup> Cfr. García Hernández, J."¿Puede el TC dictar sentencias inconstitucionales? El caso de la plusvalía." *Actum fiscal n° 179. Monográfico 2022.* (RF 179/22 Enero 2022)

oficio, sin que quepa acumular procesalmente el procedimiento de revocación y el de devolución de ingresos indebidos para desestimar este último.

La segunda, STS 124/2022, de 3 de febrero de 2022, de la Sección 5 de la Sala de lo Contencioso, deniega una solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado<sup>18</sup>.

El Real Decreto-ley 26/2021, que regula la nueva base imponible del impuesto, fue convalidado y ahora se tramita como proyecto de ley, con un plazo de enmiendas hasta el 2 de febrero de 2022<sup>19</sup>.

El Pleno del Congreso ha rechazado las enmiendas a la totalidad de PP y Vox al proyecto de ley que crea la nueva reforma fiscal y tramitará ahora las enmiendas parciales<sup>20</sup>.

Se han presentado dos recursos de inconstitucionalidad del Partido Popular y del partido Vox, contra este Real Decreto-Ley y ha habido varias prórrogas del plazo de enmiendas<sup>21</sup>.

El Tribunal Supremo ha confirmado en su sentencia de 9 de febrero de 2022 que no puede instarse la solicitud de ingresos indebidos, por inconstitucionalidad total o parcial de la norma, a través del mecanismo del artículo 217 de la LGT<sup>22</sup>.

---

<sup>18</sup> Cfr. Cruz Amorós, M. “Un asunto mal cerrado: la constitución del IIVTNU” *Actum Fiscal n°180*.(RF 180/22 febrero 2022)

<sup>19</sup>

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/iivtnu-plusvalia-municipal-se-tramita-como-proyecto-de-ley/?cat=normas-y-proyectos#:~:text=El%20Real%20Decreto%2Dley%2026,2%20de%20febrero%20de%202022.>

<sup>20</sup> [https://www.vozpopuli.com/economia\\_y\\_finanzas/plusvalia-municipal-compensaciones.html](https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/plusvalia-municipal-compensaciones.html)

<sup>21</sup> Cfr. Cruz Amorós, M. “Un asunto mal cerrado: la constitución del IIVTNU” *Actum Fiscal n°180*.(RF 180/22 febrero 2022)

<sup>22</sup>

<https://www.iberley.es/noticias/ts-no-reclamarse-plusvalia-municipal-declaracion-nulidad-pleno-derecho-31509#:~:text=El%20Tribunal%20Supremo%20ha%20confirmado,de%20nulidad%20de%20pleno%20derecho%E2%80%94>

## **10. Consideraciones finales y conclusiones**

Sintetizando el conflicto planteado relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la causa principal es el método de cuantificación del impuesto; en la Ley de Haciendas Locales, se tuvo en cuenta un sistema objetivo, para abreviar el cómputo y la aplicación del impuesto; se imposibilitó estimar los valores reales al calcular la base imponible del IIVTNU.

Si se hubieran tenido en cuenta los parámetros reales en el momento de calcular la plusvalía, no se habrían producido tantas situaciones injustas, que llegaron al Tribunal Constitucional.

Desde la publicación de la Ley, ya se podía apreciar la posibilidad de llegar a aparecer estos casos, pero al producirse la crisis inmobiliaria, y disminuir el valor de los inmuebles, ha habido numerosas sentencias sobre los resultados del proceso de cálculo, exigiendo un resultado justo.

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre este impuesto se ha ido configurando durante más de cuatro años. En las primeras sentencias, en 2017, no fue considerado con carácter general contrario a la Constitución, sólo en las situaciones inexpresivas de capacidad económica; en la última sentencia, en el 2021, se ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad del sistema objetivo de cálculo de la base imponible del impuesto de plusvalía en la LHL.

En la sentencia 182/2021, se consideró que el sistema objetivo, es ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y vulnera el principio de capacidad económica (art.31.1 CE). Pero hubo magistrados que no consideraron que la situación de la crisis económica fuera un criterio determinante de la inconstitucionalidad.

El Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad y expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados, pero continúan los conflictos relacionados con este impuesto.

Los efectos de la Sentencia, han sido criticados, por ser limitados, ya que solamente afectará a las situaciones que no estén consolidadas el 26-10-21. Esto ha llegado al Tribunal Supremo.

El Tribunal Constitucional manifiesta que los efectos tengan lugar antes de publicarse en el BOE, lo cual contradice la ley orgánica 2/1979 LOTC.

La sentencia deja un vacío normativo, y el Gobierno ha aprobado rápidamente, el Real Decreto Ley 26/2021, de 9 de noviembre (entra en vigor el 10 de noviembre) por la que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en relación al IIVTNU.

El Real Decreto Ley permite que la base imponible del tributo refleje la situación real del mercado inmobiliario.

También deja un vacío legal en las operaciones celebradas entre el 26 de octubre del 2021 y el 10 de noviembre de 2021 porque no tiene efecto retroactivo.

## 11. Bibliografía citada

Álvarez Conde E. y. Tur Ausina R. *Manual Derecho Constitucional*. Editorial Tecnos. Madrid, 2021

Cruz Amorós, M. "Un asunto mal cerrado: la constitución del IIVTNU" *Actum Fiscal n°180*.(RF 180/22 febrero 2022)

*Diccionario Jurídico*. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España. Editorial Aranzadi, 2016

García Hernández, J."¿Puede el TC dictar sentencias inconstitucionales? El caso de la plusvalía." *Actum fiscal n° 179. Monográfico 2022*. (RF 179/22 Enero 2022)

García Moreno. V.A., *Plusvalía Municipal: inconstitucionalidad, devolución y pago derivado de la nueva regulación*. Claves Prácticas Francis Lefebvre. Madrid. 2021

Marín Benitez G. "Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria . Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la Jurisprudencia del TC". *Actualidad Jurídica Uría Menendez / ISSN: 1578-956X/50-2018//38-47*

[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/10/26/economia/1635252060\\_764701.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/10/26/economia/1635252060_764701.html)

<https://www.deplace.es/que-hace-referencia-ley-haciendas-locales/#:~:text=Bajo%20esta%20ley%2C%20las%20Entidades,una%20cuant%C3%ADa%20fija%20o%20proporcional.>

[https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/10/26/economia/1635252060\\_764701.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2021/10/26/economia/1635252060_764701.html)

<https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-incremento-valor-terrenos-naturaleza-urbana-impuesto-plusvalia-19731>

<https://www.reclamador.es/ayuda/impuestos/que-es-el-impuesto-de-plusvalia-municipal/#:~:text=%E2%80%9CEl%20Impuesto%20sobre%20el%20Incremento,la%20constituci%C3%B3n%20de%20transmisi%C3%B3n%20de>

<https://www.iberley.es/revista/auge-caida-plusvalia-municipal-historia-destinada-fracaso-628>

<https://diariolaley.laleynext.es/dli/2019/12/04/el-principio-de-no-confiscatoriedad-y-el-principio-de-capacidad-economica-nuevo-supuesto-de-inconstitucionalidad-del-iiivtnu>

<https://blog.centrogarrigues.com/tributacion/la-capacidad-economica-como-limite-de-la-potestad-tributaria/>

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2021/021221-plusvalias.aspx>

<https://www.idealista.com/news/fiscalidad/2022/02/18/794888-la-trampa-que-esconde-la-nueva-plusvalia-que-puede-gravar-con-mas-impuestos-al>

<https://www.idealista.com/news/2022/02/17/794909-el-nuevo-impuesto-de-plusvalia-sigue-su-curso-en-el-congreso-tras-rechazarse-las-alternativas-de-pp>

<https://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/16725-real-decreto-ley-26-2021:-las-cinco-claves-del-nuevo-impuesto-de-plusvalia-municipal/>

<https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/tc-admite-a-tramite-recursos-inconstitucionalidad-sobre-real-decreto-reforma-plusvalia/>

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/iivtnu-plusvalia-municipal-se-tramita-como-proyecto-de-ley/?cat=normas-y-proyectos#:~:text=El%20Real%20Decreto%2Dley%2026,2%20de%20febrero%20de%202022.>

[https://www.vozpopuli.com/economia\\_y\\_finanzas/plusvalia-municipal-compensaciones.html](https://www.vozpopuli.com/economia_y_finanzas/plusvalia-municipal-compensaciones.html)

<https://www.iberley.es/noticias/ts-no-reclamarse-plusvalia-municipal-declaracion-nulidad-pleno-derecho-31509#:~:text=El%20Tribunal%20Supremo%20ha%20confirmado,de%20nulidad%20de%20pleno%20derecho%E2%80%94>