

**EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE
NATURALEZA URBANA A RAÍZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL**

**O IMPOSTO SOBRE O INCREMENTO DO VALOR DOS TERREOS DE
NATURALEZA URBANA A RAÍZ DA XURISPRUDENCIA DO TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL**

**THE TAX ON THE INCREASE IN THE VALUE OF URBAN LAND AS A RESULT
OF THE JURISPRUDENCE OF THE CONSTITUTIONAL COURT**

AUTOR: Alejandro Novoa Varela

TUTORA: María Pilar Álvarez Barbeito

ÍNDICE

1.- LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO Y SUS PRINCIPIOS INFORMADORES.....	3
1.1.- Principio de generalidad.....	3
1.2.- Principio de capacidad económica.....	4
1.3.- Principio de igualdad.....	4
1.4.- Principio de progresividad.....	5
1.5.- Principio de no confiscatoriedad.....	5
2.- LA NATURALEZA Y EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....	6
2.1.- La naturaleza del IIVTNU.....	6
2.2.- El hecho imponible del IIVTNU.....	8
2.2.1.- El IIVTNU en la transmisión de inmuebles pertenecientes al conjunto histórico-artístico.....	10
2.2.2.- El IIVTNU en transmisiones consecuencia de procedimientos de expropiación forzosa.....	10
2.2.3.- El IIVTNU en las aportaciones no dinerarias de inmuebles.....	11
2.2.4.- El IIVTNU en las cesiones gratuitas de terrenos a la Administración.....	11
2.2.5.- El IIVTNU en la consolidación del dominio.....	11
2.2.6.- El IIVTNU y la reserva del derecho de uso.....	12
2.2.7.- El IIVTU en la división de la cosa común.....	12
2.2.8.- El IIVTNU en la transformación de naturaleza urbanística de los terrenos.....	13
2.2.9.- El IIVTNU y los gastos de urbanización.....	13
2.2.10.- El IIVTNU y la actualización conforme al IPC.....	14
3.- PRIMERAS RESOLUCIONES JUDICIALES SOBRE LA PLUSVALÍA: LA PROBLEMÁTICA DERIVADA DEL MÉTODO DE CÁLCULO.....	14
3.1.- La STC 59/2017, de 11 de mayo.....	14
3.2.- La STC 126/2019, de 31 de octubre.....	17
4.- LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021, DE 21 DE OCTUBRE.....	19
5. - EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	25
5.1.- La Constitución Española de 1978.....	26
5.2.- Los Tratados Internacionales.....	26
5.3.- El Derecho de la Unión Europea.....	27
5.4.- La Ley.....	27
5.5.- Los Decretos legislativos.....	27

5.6.- Los Reglamentos.....	28
5.7.- Las Ordenanzas fiscales.....	28
 6.- EL DECRETO-LEY COMO INSTRUMENTO DE REGULACIÓN TRIBUTARIA: SU PAPEL EN LA REGULACIÓN DEL IIVTNU.....	 28
 7.- LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN AL IIVTNU DERIVADA DE LA STC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE.....	 31
7.1.- STS 978/2023, de 4 de julio.....	31
7.2.- STS 949/2023, de 10 de julio.....	33
7.3.-STS 985/2023, de 13 de julio.....	35
 8.- LA SITUACIÓN ACTUAL DEL CONTRIBUYENTE. LOS PROCESOS ESPECIALES DE REVISIÓN Y LAS ESPECIALIDADES DERIVADAS DE LOS TRIBUTOS DE CARÁCTER POTESTATIVO.....	 36
8.1.- Las situaciones en las que puede encontrarse el contribuyente a raíz de la STC 182/2021, de 26 de octubre.....	36
8.2.- Los procedimientos de revisión en materia tributaria.....	37
8.3.- Las particularidades de los impuestos potestativos.....	38
 9.- CONCLUSIONES.....	 40

BIBLIOGRAFÍA
 JURISPRUDENCIA

1.- LA CONFIGURACIÓN CONSTITUCIONAL DE NUESTRO SISTEMA TRIBUTARIO Y SUS PRINCIPIOS INFORMADORES

Sobre la base del mandato constitucional dirigido a todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, se han articulado diferentes tributos a través de los cuales garantizar, entre otros aspectos, la realidad del Estado Social (y Democrático de Derecho) que propugna nuestra Carta Magna en su artículo 1.

Entre tales tributos, se encuentra el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU). En torno a éste, se han suscitado una serie de controversias en los últimos años que han concluido con una serie de pronunciamientos judiciales, en especial, del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, fallos que han puesto de manifiesto, entre otros aspectos, los límites a la capacidad recaudatoria de la Administración Pública cuando en la configuración de un tributo resulta objeto de gravamen un hecho que no revela ganancia patrimonial y que, en consecuencia, conculca uno de los principios básicos de nuestro sistema tributario, como es la capacidad económica que garantiza el artículo 31¹ de nuestra Constitución de 1978 (en adelante, CE).

Junto con lo anterior, la problemática generada en torno al IIVTNU pone de manifiesto una vez más el alcance de los principios que configuran nuestro sistema tributario y que encuentran su formulación constitucional en el ya mencionado art.31 de la CE. Al respecto, y partiendo de la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) ya se ha pronunciado en su STC 19/2012, de 15 de febrero, al disponer que *“la justicia tributaria que reclama el art. 31 CE (...) no es un principio un principio constitucional del que deriven obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad)”*

Sin ánimo de ser exhaustivo en este punto, pero dada la relevancia que tienen los principios inspiradores de nuestro sistema tributario en las sentencias que serán objeto de análisis en este trabajo, se antoja necesario hacer una referencia, siquiera breve, al contenido esencial de los mismos.

¹ *“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

1.1.- Principio de generalidad

En primer lugar, se encuentra el principio de generalidad. Reflejado en la expresión contenida en el art. 31.1 CE al disponer que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos”*, supone un mandato dirigido a todos los sujetos de derecho, los cuales se encuentran sometidos a la obligación de contribuir mediante el pago de tributos². El reconocimiento de este principio no obsta a la existencia de exenciones o bonificaciones fiscales, siempre que, tal y como se ha indicado en STC 96/2002, de 25 de abril, *“responda a fines de interés general que la justifiquen, quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como en el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31³”*.

1.2.- Principio de capacidad económica.

Acto seguido, y siguiendo el orden constitucionalmente establecido, se encuentra el principio de capacidad económica. Tal principio implica que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos se realizará atendiendo al nivel de riqueza o renta del obligado tributario. Otra de sus manifestaciones, implica que no puedan establecerse tributos sobre hechos que no tengan una plasmación económica o patrimonial.

En tal sentido, la jurisprudencia constitucional ha considerado que lo dispuesto en el art. 31.1 CE, supone un mandato vinculante para los poderes públicos en el sentido de exigir a los contribuyentes su contribución cuando se ponga de manifiesto una capacidad económica que justifique el sometimiento a tributación y, por otro lado, exigir dicha tributación en función de la intensidad con que se manifiesta la capacidad económica, de forma tal que quienes tengan menor capacidad económica no soporten una tributación mayor que aquellos que tienen una capacidad superior⁴. No obstante, no impide, como veremos, la existencia de tributos que graven una riqueza potencial o virtual, superando el concepto de riqueza real, así como aquellos que tienen una finalidad extrafiscal o que son utilizados como instrumentos de política económica. Al respecto de este principio, se puede distinguir entre la capacidad económica en términos absolutos, esto es, la capacidad general de cada sujeto de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y la capacidad económica relativa, entendida como criterio de ordenación de los tributos que determina en qué medida tiene que contribuir cada sujeto.⁵ En tal sentido, tradicionalmente el Tribunal Constitucional considera cumplido este requisito cuando las principales figuras tributarias de nuestro sistema lo cumplen⁶, no obstante, como veremos con ocasión de la STC 182/2021, de 26 de octubre, este postulado ha

² Vid. MERINO JARA, I. (Director); LUCAS DURÁN, M. (Coordinador) y otros. *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*. Tecnos, Madrid, 12ª Edición. Pág. 182

³ *Ibidem*. Pág. 184.

⁴ Vid. SSTC 96/2002, de 25 de abril, Fundamento Jurídico 7º, ECLI:ES:TC:2002:96, y 46/2000, de 14 de febrero, Fundamento Jurídico 8º. ECLI:ES:TC:2000:46.

⁵ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LOPÉZ MARTÍNEZ, J, PERÉZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A. *Manual práctico de Derecho Tributario*. Parte general. 7ª Edición. Tirant Lo Blanch. Valencia. Pág. 138

sido revisado entendiendo que dicho principio ha de aplicarse, no sólo al sistema tributario en su conjunto y a sus pilares estructurales, sino a todos los tributos⁶.

1.3.- Principio de igualdad.

En relación al principio de igualdad. Debemos partir de que la misma aparece en diferentes momentos a lo largo del texto de nuestra Constitución. Así, como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1), como igualdad material, real y efectiva (art. 9.2) y como igualdad formal (art. 14).

Respecto de esta última el Alto Tribunal, ha venido reconociendo, en esencia, que el contenido de la igualdad ante la ley no implica igualdad legislativa sino neutralidad legislativa, en cuanto toda desigualdad no constituye necesariamente una discriminación. Sólo se vulnera la igualdad en la medida en que el trato desigual no tenga una justificación objetiva y razonable, debiendo apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida empleada⁷. En el ámbito tributario, dispone la STC 173/1996, de 31 de octubre, que “*es un complemento del principio de capacidad económica y conlleva la idea de establecer una igualdad o paridad de tratamiento fiscal a igualdad o paridad de capacidad económica, en el sentido de que a situaciones iguales debe corresponder siempre una igual tributación e impide tratamientos fiscales arbitrarios o discriminatorios entre situaciones objetivamente iguales*”.

1.4.- Principio de progresividad.

Se presenta este principio como un mandato dirigido al legislador a la hora de establecer el conjunto de tributos de nuestro sistema, de forma tal que, a medida que aumente la riqueza del sujeto pasivo aumente la carga tributaria en una proporción superior a dicho incremento de riqueza.⁸ Nuevamente, y siguiendo la jurisprudencia constitucional, la progresividad no es predicable respecto de cada tributo en particular, sino que ha de darse en el sistema tributario en general.

1.5.- Principio de no confiscatoriedad

Por último, y actuando más como límite que como principio, se encuentra el de no confiscatoriedad. El propio Tribunal Constitucional, tradicionalmente ha interpretado la prohibición de la confiscatoriedad del art. 31.1CE como *una obligación de no agotar la riqueza imponible, so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigente se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vías fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 31.1 de la Constitución*⁹. De esta forma, la

⁶ Vid. MERINO JARA, I (Director), LUCAS DURÁN, M. (Coordinador) *Derecho Financiero y Tributario. Parte General.*, op. cit. Pág. 185.

⁷ Vid. STC 22/1981, de 2 de julio. Fundamento jurídico tercero. ECLI: ES:TC:1981:22

⁸ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LOPÉZ MARTÍNEZ, J, PERÉZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A. *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general.* op.cit. Pág. 143

⁹ Vid. SSTC 150/1990, de 4 de octubre, ECLI:TC:1990:150, FJ 9º y 14/1998, de 22 de enero, FJ 11º. ECLI:TC:1998:14.

prohibición de la confiscatoriedad resultaría conculcada no sólo agotando una riqueza existente, sino también, y como veremos con ocasión del estudio del IIVTNU, mediante el sometimiento a tributación de una riqueza inexistente. Sobre qué ha de considerarse confiscatorio a nivel fiscal, la jurisprudencia no ha establecido un límite concreto aplicable a la generalidad de los tributos, sino que es necesario acudir a cada caso concreto y determinar cuáles son las repercusiones de su implantación en el sistema en su conjunto y comprobar si rebasa la capacidad económica del contribuyente alcanzando tal magnitud que haga imposible el desarrollo profesional del obligado tributario¹⁰.

Del mismo modo, conculcaría el principio de no confiscatoriedad el establecimiento de varios impuestos que configuren sus hechos imposables en torno a una misma manifestación de riqueza, acumulación que podría suponer la pérdida de rentas o de patrimonio.¹¹

Tales principios, especialmente los relacionados con la capacidad económica y la no confiscatoriedad, como veremos, han sido determinantes a la hora de valorar la contrariedad a la Constitución de determinados aspectos de la regulación del IIVTNU.

2.- LA NATURALEZA Y EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Antes de entrar en el análisis de aquellas resoluciones que han sido determinantes en la configuración normativa del IIVTNU conviene, a efectos de una mejor comprensión de este particular tributo, conocer su naturaleza, sus elementos definitorios y aquellos que constituyen su hecho imponible.

2.1.- La naturaleza del IIVTNU

El IIVTNU, conocido como Impuesto de Plusvalía, más allá de las controversias generadas en su aplicación, es uno de los impuestos más antiguos y consolidados en el ámbito de las haciendas locales. El propio Ignacio Pérez Royo apunta¹² que fue precisamente esa solera del impuesto dentro del sistema tributario municipal lo que llevó al Estado a recluir en su intento de suprimirlo mediante la reforma llevada a cabo en el año 1988. Siendo como es, un impuesto plenamente asentado en nuestro sistema tributario merece la pena detenerse en aquellas características que definen su naturaleza.

La naturaleza de este tributo se desprende del propio Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (en adelante, TRLHL) y más concretamente de la combinación de lo dispuesto en sus artículos 104, 107 y 109, siendo, según su configuración normativa, un impuesto que grava el incremento de valor de que experimenten los terrenos a lo largo de un período máximo de 20 años y que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de

¹⁰ Vid. MERINO JARA, I. (Director); LUCAS DURÁN, M. (Coordinador) y otros. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. op. cit. Pág. 187.

¹¹ Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LOPÉZ MARTÍNEZ, J., PERÉZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A. *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*. op.cit. Pág. 143

¹² Vid. PÉREZ ROYO, F. (Director) y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, Madrid. 14ª ed. Pág.1102-1103.

la propiedad de los terrenos¹³. Tradicionalmente, el IIVTNU ha tenido su fundamento en la previsión contenida en el art.47 de la CE¹⁴, y revertir en la comunidad las plusvalías generadas por la actuación urbanística de los poderes públicos¹⁵.

Junto a lo anterior, y siguiendo la clasificación de las notas definitorias realizada por el profesor Pérez Royo¹⁶, podemos destacar en este punto las siguientes:

A.-) Es un impuesto directo¹⁷: tal característica aparece en la configuración legal de este tributo, en cuanto el art. 104.1 TRLHC dispone que, *“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 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.”* En definitiva, el transmitente ve gravado el incremento de valor del terreno objeto del negocio jurídico, tomando como referencia el momento de su transmisión.

B.-) En segundo lugar, destaca su carácter real y objetivo: dichas características se ponen de relieve en cuanto que, tanto a la hora de definir el hecho imponible, como de calcular la cuota tributaria, las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo no son tenidas en cuenta. No obstante, lo anterior, veremos qué tal circunstancia no ha impedido a los ayuntamientos establecer bonificaciones en la cuota del IIVTNU. Sirva de ejemplo en tal sentido, la habitual bonificación cuando se trata de transmisiones mortis causa en favor de hijos y descendientes, ascendientes y cónyuge, la cual varía, normalmente, en función del nivel de renta de la unidad familiar en relación a algún índice público como pueda ser el Índice Público de Rentas de Efectos Múltiples (IPREM).

C.-) Es un impuesto de carácter instantáneo: esta característica supone que el hecho imponible se produce en el momento mismo en que se realiza el negocio jurídico objeto de gravamen, como puede ser la transmisión de la propiedad del inmueble. El carácter instantáneo se mantiene con independencia de que se tenga en cuenta el incremento del valor del terreno en un determinado período de tiempo¹⁸.

D.-) En cuarto lugar, se encuentra el carácter proporcional: siguiendo con lo expuesto por el Profesor Pérez Royo, dicha característica supone que su tipo impositivo no es una función creciente de la base imponible. El carácter proporcional se plasma en la regulación de tipos impositivos diferenciados basados, no en la cuantía del incremento sometido a gravamen, sino del tiempo transcurrido desde la adquisición originaria.

¹³ Vid. STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 1º. ECLI:ES:TC:2021:182

¹⁴ *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.*

¹⁵ Vid STC 182/2021, de 21 de octubre, FJ 11. ECLI:ES:TC:2021:182

¹⁶ Vid. PÉREZ ROYO, F. (Director) y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial.* op. cit. Pág. 1103

¹⁷ Vid. MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, M., y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial.* Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). 19ª Edición. Pág. 1094

¹⁸ *Ibidem.* Pág. 1095

E.-) Es un impuesto de carácter potestativo: al margen de la regulación básica contenida en los arts. 104 a 110 del TRLHL, se trata de un impuesto que sólo será exigido en la medida en que los municipios lo hayan regulado debidamente por vía de Ordenanza fiscal. Esta característica ha cobrado especial relevancia desde el último pronunciamiento del Tribunal Constitucional y la consiguiente modificación del TRLHL mediante Decreto Ley, donde se otorgaba a los Ayuntamientos un plazo de seis meses para adaptar su normativa, resultando que a día de hoy no son una excepción los Ayuntamientos que no lo han hecho con la consiguiente imposibilidad de exigir el pago de este tributo.

F.-) Por último, se trata de un impuesto municipal: aunque tal característica ya la hemos adelantado en cierto modo, cabe destacar su carácter municipal no sólo en cuanto su regulación o exigencia, sino también en cuanto a su gestión, siendo habitual la posibilidad de llevarla a cabo, como recuerda el Profesor Pérez Royo, por vía de la autoliquidación¹⁹.

2.2.- El hecho imponible del IIVTNU

Junto con el examen de la naturaleza del impuesto, debemos hacer referencia también a otro elemento fundamental de todo impuesto, esto es, el hecho imponible. Constituye el objeto del hecho imponible, tal y como aparece reflejado en el apartado primero del ya citado art. 104 TRLHL, el incremento de valor (plusvalía) que genere un inmueble de naturaleza urbana puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión. Más concretamente, constituye el hecho imponible de este impuesto, de acuerdo con lo expuesto por el profesor García Moreno, el *incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto por la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o a raíz de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*²⁰.

Al respecto señala oportunamente Ignacio Pérez Royo²¹ la aún hoy debatida cuestión de la posible doble tributación o sobre tributación que supone tal impuesto en la medida que como, él mismo afirma, dicha plusvalía, “aunque *definida de otra forma ya se encuentra gravada en la imposición estatal sobre la renta*”. Más concretamente, destaca que, la transmisión de un inmueble de esta naturaleza además de la obligación de abonar el IIVTNU devengado, conlleva la obligación de incluir en la base imponible del IRPF o de IS, según se trate de persona física o jurídica respectivamente, la ganancia patrimonial obtenida. Recuerda, además, que los efectos de esta doble imposición se vieron mitigados hasta la reforma de la ley del IRPF de 1999 en la que se eliminó la posibilidad para las personas físicas de deducir en su cuota íntegra el 75 por ciento de lo abonado en concepto de IIVTNU.

Dicho lo anterior, como elementos centrales del hecho imponible del IIVTNU, destacan:

A.-) Existencia de un incremento de valor: además de aparecer en la propia nomenclatura del impuesto, el propio art. 104.1 TRLHL dispone que este impuesto es “*un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a*

¹⁹ Vid. PÉREZ ROYO, F. (Director) y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. op. cit. Pág. 1103

²⁰ Vid. MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, M., y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. op.cit. Pág. 1095

²¹ Vid. PÉREZ ROYO, F. (Director) y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. op. cit. Pág. 1104

consecuencia de la transmisión (...)". Respecto a esta cuestión, el Tribunal Constitucional ha sido claro al respecto, apuntando que conculca el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE el gravamen de situaciones en la que no exista ganancia patrimonial, tal y como veremos a continuación con ocasión del análisis de las SSTC 59/2017 y 126/2019.

B.-) El incremento del valor ha de estar referido a un terreno de naturaleza urbana: a tal efecto y siguiendo lo dispuesto en el art.7.2 del texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, son terrenos de naturaleza urbana los siguientes:

a.-) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.

b.-) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.

c.-) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.

d.-) El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.

e.-) El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.

f.-) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.

Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales.

Junto con los anteriores, también se incluyen los denominados inmuebles de características especiales²², los cuales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 8 de la meritada Ley de Catastro Inmobiliario, son aquellos que *constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble*. Asimismo, precisa el mismo precepto que tendrán tal consideración:

²² Vid. MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, M., y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. op-cit. Pág. 1099

g.-) *Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.*

h.-) *Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.*

i.-) *Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.*

j.-) *Los aeropuertos y puertos comerciales.*

C.-) Junto con lo anterior, es necesaria la manifestación efectiva del incremento de valor (*valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión*²³): sigue de esta manera el legislador a la hora de regular el IIVTNU la misma línea a la marcada respecto de la renta, al no someter a gravamen plusvalías meramente generadas, sino sólo las efectivamente realizadas²⁴.

D.-) Por último y como ya se ha señalado, es necesario que exista una transmisión: Es indiferente el negocio jurídico del que traiga causa dicha transmisión (inter vivos o mortis causa) o la naturaleza del mismo (voluntario o forzoso, oneroso o gratuito).

Los elementos anteriormente referenciados, no obstante, han suscitado algunos debates doctrinales y jurisprudenciales que a los que, siguiendo el esquema marcado por el Profesor Pérez Royo²⁵, podemos hacer referencia.

2.2.1.- El IIVTNU en la transmisión de inmuebles pertenecientes al conjunto histórico-artístico.

Así, en primer lugar, podemos destacar la controversia suscitada con relación a la necesidad de que se hubiera producido un incremento de valor en un supuesto de transmisión de un edificio construido en un terreno incluido dentro del conjunto histórico artístico y que ha alcanzado la calificación de perteneciente a este, habida cuenta de las limitaciones impuestas al derecho de propiedad respecto de tales inmuebles.

Sobre tal cuestión se manifestó el Tribunal Supremo en Sentencia 2694/2002, de 16 de abril (N.º de recurso: 25/2001), en cuyo fundamento jurídico séptimo recoge la doctrina jurisprudencial aplicable al respecto afirmando “*que desde que un edificio construido en un terreno incluido dentro del Conjunto alcanza la calificación de perteneciente a éste, no experimenta aumento de valor; dadas las limitaciones que al derecho de propiedad inmobiliaria*²⁶”. Junto con esta doctrina, el propio Tribunal deja abierta la puerta a un posible devengo parcial del IIVTNU cuando se demuestra que el inmueble transmitido ha experimentado un aumento de valor antes de entrar a formar parte del conjunto

²³ Vid. Art. 104.1 del TRLHL

²⁴ Vid. MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, M., y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial.* op. cit. Pág. 1095

²⁵ Vid. PÉREZ ROYO, F. (Director) y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial.* op. cit. Págs. 1109 y 1110.

²⁶ Vid. STS de 16 de abril de 2002. N.º de recurso 25/2001. ECLI: ES:TS: 2002:2694

histórico-artístico. El valor de esta doctrina recuerda Ignacio Pérez Royo, es hoy por hoy relativo, en la medida en que tales supuestos ya están previstos en la TRLHL²⁷.

2.2.2.- El IIVTNU en transmisiones consecuencia de procedimientos de expropiación forzosa.

Si bien inicialmente, se distinguió, jurisprudencial y legalmente, entre las *expropiaciones normales* y las *expropiaciones urbanísticas*, a partir del 1 de febrero de 1990 todas las expropiaciones, sin distinción, quedan sometidas al IIVTNU²⁸ tanto la propia transmisión como la parte del justiprecio determinada en el art. 107.2.d) en cuya virtud:

“En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior; en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.”

2.2.3.- El IIVTNU en las aportaciones no dinerarias de inmuebles.

Otra de las controversias suscitadas fue la relativa a las aportaciones no dinerarias de bienes inmuebles en operaciones de constitución o ampliación de capital en sociedades mercantiles. Al respecto, señaló el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en su sentencia 190/1998, de 23 de febrero, que las aportaciones de bienes o derechos susceptibles de valoración económica para la constitución de una Sociedad, se hace a título de propiedad salvo que se estipule lo contrario. Formando de esta forma un nuevo patrimonio, distinto y separado de su titular, debe quedar sometida dicha transmisión al IIVTNU²⁹.

2.2.4.- El IIVTNU en las cesiones gratuitas de terrenos a la Administración.

Indica Ignacio Pérez Royo en relación a tales supuestos que, cuando se lleven a cabo con ocasión de un proceso urbanizador, y sea una cesión gratuita u obligatoria, y siempre que no exista una equivalencia económica por tales cesiones o una indemnización compensatoria, no quedarán sujetas al IIVTNU³⁰.

2.2.5.- El IIVTNU en la consolidación del dominio

²⁷ Vid. PÉREZ ROYO, F. (Director) y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. op. cit. Pág.1109

²⁸ Vid. STS 8100/1998, de 10 de diciembre de 1998 (Nº de recurso: 5009/1997). Fundamento jurídico primero. ECLI:ES:TS:1998:8100

²⁹ Vid. STSJ Andalucía 190/1998, de 23 de febrero. (Nº de recurso: 3262/1994). Fundamento jurídico segundo. ECLI:ES:TSJAND:1998:2063

³⁰ Vid. PÉREZ ROYO, FERNANDO (Director) y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. op.cit. Pág.1109

Se planteó ante el Tribunal Supremo la cuestión de si la consolidación del dominio en el nudo propietario con motivo de la extinción del usufructo quedaba sometida al IIVTNU. El Alto Tribunal consideró que tal supuesto no se encuentra comprendido dentro de los supuestos que conforman el hecho imponible de este impuesto, a saber, la transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre terrenos de naturaleza urbana³¹.

2.2.6.- El IIVTNU y la reserva del derecho de uso.

Otro de los supuestos que conforme a la doctrina del Tribunal Supremo ha quedado fuera de la sujeción al IIVTNU ha sido la reserva del derecho de uso de un inmueble por el transmitente, en la medida en que, como en el supuesto anterior, no hay transmisión de propiedad ni constitución de derecho real limitativo del dominio. La doctrina al respecto aparece sintetizada en la STS 7457/2001, de 2 de octubre, la cual considera que a diferencia de lo que ocurre cuando se transmite a un tercero el derecho de usufructo (supuesto en que si se produce un incremento de patrimonio para el adquirente) cuando lo que se transmite es la nuda propiedad, reservándose el transmitente el derecho de uso, no hay propiamente una constitución de un derecho real sino un mero desprendimiento de facultades concretar por parte de su titular originario. Al respecto, recoge la meritada sentencia en su fundamento jurídico cuarto que:

“La reserva del usufructo es, por tanto, formalmente, aquello que su nombre indica: simple reserva o deducción y no verdadera forma constitutiva: por eso, quien sigue manteniendo el uso y disfrute sobre el bien, nada ha adquirido, porque no puede adquirir lo que ya se tiene (en virtud del tradicional aforismo de que "es mío lo que subsiste de una cosa mía"). Todo lo acabado de exponer hay que ponerlo en relación, a efectos del Impuesto que examinamos, con la necesidad de la "traslatio": y es de destacar que, cuando se efectúa la donación de la nuda propiedad, no se ha producido ningún tipo de traslación, cesión o transferencia del usufructo y, como la existencia de dicha "traslatio" es requisito esencial para la constitución de dicho derecho real de goce, ésta no se ha producido³².”

2.2.7.- El IIVTU en la división de la cosa común.

En tales supuestos, la jurisprudencia ha entendido que la sujeción al IIVTNU se da en aquellos supuestos en los que se produce un exceso de adjudicación el cual revela, además, un mayor valor con respecto a la participación inicial del condómino. Tal doctrina aparece resumida en la STS 3780/1995, en cuyo fundamento jurídico tercero recoge la siguiente doctrina:

³¹ Vid STS 8614/1999, de 16 de enero(Nº de recurso: 3067/1998). Fundamento jurídico segundo. ECLI:ES:TS:1999:8614

³² Vid. STS 7457/2001, de 2 de octubre (Nº de recurso: 3551/2000). Fundamento jurídico cuarto. ECLI:ES:TS:2001:7457

“Corroborada la anterior, la doctrina de esta Sala, que entre otras, en sus sentencias de 6 de junio de 1966 y 22 de noviembre de 1989, tiene establecido, la inexistencia de hecho imponible en el supuesto de extinción de condominio cuando la adjudicación no exceda del porcentaje atribuible a la primitiva participación y, que la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de acto declarativo de fijación, dando certeza y concreción a la situación de cada titular, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el artículo 450 del Código Civil al disponer que "cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión"³³”.

2.2.8.- El IIVTNU en la transformación de naturaleza urbanística de los terrenos.

Dentro de las controversias suscitadas, se encuentran aquellos supuestos en los que se transmite un terreno de naturaleza urbana pero que inicialmente fue adquirido como un terreno de naturaleza rústica. Al respecto señala Ignacio Pérez Royo que, en tales supuestos, la transmisión estará sujeta a gravamen, teniendo en cuenta todo el incremento de valor que hubieran experimentado tales terrenos desde que fueron adquiridos y no desde que adquirieron su condición de urbanos³⁴.

2.2.9.- El IIVTNU y los gastos de urbanización.

Más recientemente, una de las polémicas jurisprudenciales se ha dado en torno a si han de tenerse en cuenta a la hora de determinar la cuota por IIVTNU, los gastos de urbanización costeados por el transmitente y sujeto pasivo del impuesto, con posterioridad a la fecha de adquisición del terreno. Resuelve tal cuestión el Tribunal Supremo en su sentencia 1496/2020, de 11 de noviembre, en cuyo fundamento jurídico primero y con cita en la STS 313/2019, de 12 de marzo (N.º de recurso: 3107/2017) parte de que:

“Los gastos de urbanización asumidos por el sujeto pasivo del IIVTNU con posterioridad a su adquisición, como consecuencia de su participación y cumplimiento de los deberes que le corresponden en el desarrollo del proceso urbanizador de un terreno, no constituyen el precio de adquisición de los terrenos.”

Y sobre tal base sienta su doctrina al respecto al disponer lo siguiente:

“Para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de

³³ Vid. STS 3780/1995, de 27 de junio (Nº de recurso: 3644/1991). Fundamento jurídico cuarto. ECLI:ES:TS:1995:3780

³⁴ Vid. PÉREZ

urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión³⁵.”

2.2.10.- El IIVTNU y la actualización conforme al IPC.

Por último, una de las polémicas en torno al cálculo de la cuota tributaria del IIVTNU es aquella en la que se plantea si debe actualizarse el valor de adquisición del inmueble objeto de la transmisión conforme al IPC o algún otro mecanismo de corrección de la inflación a efectos de constatar que el terreno en cuestión no ha experimentado el incremento que constituye el hecho imponible del impuesto que ahora nos ocupa. Tal cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo, el cual ha fijado doctrina al respecto al disponer que una actualización semejante no se correspondería con el sistema de determinación de la base imponible (que sólo atiende al valor del terreno en el momento del devengo) así como la propia naturaleza del impuesto que grava la capacidad económica puesta de manifiesto en dos momentos determinados, adquisición y transmisión, no formando el IPC parte de ninguno de los valores reflejados en tales momentos. Concluye tal cuestión el Tribunal Supremo de manera tajante en su sentencia 1470/2020, de 10 de noviembre, recogiendo en su fundamento jurídico tercero lo siguiente:

“para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación³⁶.”

3.- PRIMERAS RESOLUCIONES JUDICIALES SOBRE LA PLUSVALÍA: LA PROBLEMÁTICA DERIVADA DEL MÉTODO DE CÁLCULO.

El estudio de la más reciente doctrina derivada de la STC 182/2021, de 16 de octubre, así como, de la STS 978/2023, de 12 de julio, requiere de entrada, una referencia, siquiera breve, sobre aquellas resoluciones de nuestro Tribunal Constitucional cuyos efectos aún se sienten en la actualidad. De manera concreta, la STC 59/2017, de 11 de mayo, y la STC 126/2019, de 31 de octubre, son de gran interés en cuanto representan algunos de los primeros pronunciamientos de nuestro Alto Tribunal en torno al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana³⁷.

³⁵ Vid. STS 1496/2020, de 11 de noviembre. (N.º de recurso: 6865/2018). Fundamento jurídico primero. ECLI:ES:TS:2020:3767

³⁶ Vid. STS 1470/2020, de 10 de noviembre. (N.º de recurso 1308/2019). Fundamento jurídico tercero. ECLI:ES:TS:2020:3724

³⁷ Otros pronunciamientos previos, aunque con supuestos de hecho sustancialmente idénticos, tuvieron por objeto normas tributarias forales cuya resolución se encuentra en las SSTC 26/2017 y 37/2017. En dichas

3.1.- La STC 59/2017, de 11 de mayo.

La primera de ellas, la STC 59/2017, trae causa de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 1 de Jerez, al considerar que el artículo 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, determinaba la aplicación imperativa de un método de cálculo o reglas de determinación de la base imponible que no contemplaban la posible existencia de una minusvaloración al momento de transmisión de bienes inmuebles.

Delimitado el objeto de la cuestión, y excluyendo del mismo las letras b), c) y d) del apartado dos del citado precepto³⁸, el Alto Tribunal declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL y por conexión el artículo 110.4 del mismo cuerpo legal. Dichos apartados del artículo 107 TRLHL, disponían, en la redacción declarada inconstitucional lo siguiente:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, 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 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.

resoluciones, se declaró la inconstitucionalidad, respectivamente, los 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 Álava y Guipúzcoa.

³⁸ Letras relativas, respectivamente, a las reglas para la determinación del valor del terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, y en las expropiaciones forzosas.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.³⁹”

Tal redacción suponía establecer la base imponible en atención al *incremento del valor de los terrenos*, a diferencia de la redacción anterior a la Ley 51/2002, en la cual se señalaba que la base imponible se determinaba en atención al *incremento del valor real de los terrenos*.

Atendiendo a lo anterior, la resolución de la cuestión de inconstitucionalidad planteada, se adopta sobre la base de los fundamentos ya recogidos en las SSTC 26/2017 y 37/2017, considerando el Tribunal Constitucional, como ya lo había hecho anteriormente, que los cuestionados apartados del artículo 107 TRLHL, pugnaban frontalmente con los principios básicos del sistema tributario previsto en el artículo 31.1 de nuestra Constitución y en especial el principio de capacidad económica, al someter a tributación supuestos en los que no existe ningún tipo de ganancia patrimonial.

A tal efecto, precisa en Alto Tribunal⁴⁰, existe la posibilidad de que el legislador establezca tributos basados en sistemas de cuantificación objetiva de capacidad económicas reales o potenciales, en lugar de hacerlo “*en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto*”. Lo anterior, sin embargo, no permite que el legislador someta a tributación, supuestos en los que no se revela ningún tipo de incremento de valor o de tributación por una riqueza inexistente, y con más razón en supuestos en los que se produce un decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana. Atendiendo a lo anterior, concluye el Tribunal Constitucional, señalando que:

“el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor⁴¹”

No obstante al pronunciamiento anterior los argumentos esgrimidos por el Abogado del Estado en cuanto a las medidas que podrían adoptar los Ayuntamientos, relacionadas, por un lado,

³⁹ Vid. Artículo trigésimo octavo de la Ley 51/2002 de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

⁴⁰ Vid. SSTC 26/2017, de 16 de febrero ECLI:ES:TC:2017:26, 37/2017, de 1 de marzo ECLI:ES:TC:2017:37 y 59/2017, de 11 de mayo ECLI:ES:TC:2017:59, fundamento jurídico 3.

⁴¹ Vid. STC 57/2017, de 11 de mayo. Fundamento jurídico tercero. ECLI:ES:TC:2017:57.

con la reducción del valor catastral en un 60 por 100 durante los cinco años siguientes a su revisión, y por otro, la actualización (incluso a la baja) de los valores catastrales, ya que en esencia, el Tribunal Constitucional⁴² considera que dichas medidas supondrían, en el mejor de los casos, una minoración del importe a abonar por el obligado tributario, suponiendo igualmente una contradicción con el principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 CE.

3.2.- La STC 126/2019, de 31 de octubre.

Otra de las sentencias del Tribunal Constitucional a las que, por su interés para el estudio de la plusvalía, podemos hacer una referencia siquiera breve, es la STC 126/2019, de 31 de octubre.

A diferencia de la sentencia anterior, en este caso se planteó la cuestión de inconstitucionalidad por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 32 de Madrid, en relación a los artículos 107 y 108 TRLHL, al considerar nuevamente que los mismos podrían ser contrarios a los principios de capacidad económica, progresividad y prohibición de la confiscatoriedad consagrados en el art. 31.1 CE. No obstante, a diferencia del supuesto planteado en la STC 59/2017, el ahora enjuiciado, no versa sobre el gravamen de una situación de no incremento o decremento, en el valor de un terreno naturaleza urbana, sino sobre un supuesto en el que, en virtud de la aplicación de la regla de cálculo contenida en el art.107.4 TRLHL resulta una ganancia patrimonial (una plusvalía) real y efectiva, de la cual, una vez aplicado el tipo de gravamen resultante del art. 108.1 del mismo cuerpo legal, deriva en una cuota tributaria a pagar superior a tal incremento de valor, resultado que se presenta, como veremos, incompatible con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

De esta forma, el hecho controvertido gira en torno, no al gravamen de situaciones en la que no hay incremento de valor, sino al gravamen de *capacidades económicas parcialmente existentes*⁴³. Así, el Alto Tribunal, consideró como hecho incontrovertible que, de la aplicación de los criterios establecidos en los meritados preceptos del TRLHL, derivó una cuota tributaria superior en un cien por ciento a la riqueza realmente generada.

A la vista de lo anterior, el Tribunal Constitucional concluye en su parte dispositiva (fundamento jurídico cuarto) que:

“en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de

⁴² Ibidem. STC 57/2017, de 11 de mayo. Fundamento jurídico cuarto. ECLI:ES:TC:2017:57.

⁴³ Vid. STC 126/2019, de 31 de octubre. Fundamento jurídico cuarto. ECLI:ES:TC:2019:126

confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).”

De lo anterior deriva ineludiblemente la declaración de inconstitucionalidad del artículo 107.4 TRLHL, en cuanto que es contrario a los ya mencionados principios de capacidad económica y prohibición de la confiscatoriedad del art. 31.1 CE, únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente. Dicha precisión es necesaria habida cuenta de las consecuencias que la expulsión del ordenamiento jurídico de manera general o incondicionada tendría para las Haciendas Locales, las cuales, para el ejercicio de las funciones legal y constitucionalmente atribuidas, se nutren principalmente de tributos propios y de la participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas ex artículo 142 CE.

No obstante, se ha criticado la intención del TC de dar al IIVTNU un carácter extrafiscal relacionado con la recuperación de los costes de la actuación urbanística municipal, a pesar de que la ley lo configura de tal manera que se ha de atender únicamente al tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión (con un límite de 20 años) sin exigir que se haya producido actividad urbanística alguna que haya podido afectar al valor de terreno⁴⁴.

Por otro lado, la declaración de inconstitucionalidad no se extiende en este caso al artículo 108.1 del mismo texto legal, en cuanto que no se aprecia ninguna contrariedad a la constitución en la forma de cálculo de la cuota tributaria sino únicamente en la forma de determinar la base imponible.

La declaración de inconstitucionalidad contenida en esta sentencia supone, una vez más, dejar fuera del ordenamiento jurídico un precepto relativo al IIVTNU. Asimismo, en esta sentencia, adelanta ya el Tribunal Constitucional el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la misma, cuestión que no dejará de motivar controversias como veremos con ocasión del análisis de la STC 182/2021 y la STS 414/2023. En este sentido, el Tribunal Constitucional considera únicamente como revisables en base al pronunciamiento contenido en la sentencia aquellas liquidaciones que a la fecha de publicación de la misma no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.

A través de estas dos sentencias podemos comprobar cómo se han ido atajando las diferentes polémicas en torno al IIVTNU, frente a lo cual el legislador no ha acabado de dar una regulación plenamente satisfactoria a través de una política o estrategia que algunos autores han venido calificando como de control o limitación de daños frente a un legislador que no ha terminado de perfilar una regulación del IIVTNU plenamente satisfactoria abordando este tributo mediante una reforma de calado⁴⁵. Es posible que sólo a través de una reforma en

⁴⁴ Vid. HERRERA MOLINA, P.M. "La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)". *Revista Quincena Fiscal* núm.. 6/2020 parte Jurisprudencia. Comentarios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2020.

⁴⁵ Vid. HERNÁNDEZ GARDE, M.B. "¿Tributos justos? Sirva de (mal) ejemplo el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)". *La humanización del proceso: Homenaje al*

profundidad se logre dar a este impuesto uno de los requisitos mínimos que todo tributo ha de tener, coherencia interna⁴⁶.

4.- LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021, DE 21 DE OCTUBRE

Tras el examen de los anteriores pronunciamientos del Tribunal Constitucional en relación al IIVTNU, en el año 2021, el Alto Tribunal se pronuncia nuevamente sobre tan controvertido impuesto (siquiera sea por los métodos de cálculo empleados por el legislador). Dada la relevancia de dicha resolución, conviene tener en cuenta una relación, siquiera breve, de los hechos que motivaron su planteamiento.

1º. Con fecha de 6 de febrero de 2004 se adquiere una finca en el municipio de Benalmádena (Málaga), por la cual se abona un precio de 781.315,74 euros.

2º. Con fecha de 2 de mayo de 2013 se transmite la misma finca por un valor de 900.000,00 euros.

3º. Como consecuencia de dicha transmisión, se giró por el Ayuntamiento de Benalmádena una liquidación del IIVTNU por una cuota tributaria de 70.006,19 euros. Dicha cuota fue el resultado de aplicar, al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión (808.152,33 euros) el porcentaje establecido por el Ayuntamiento derivado de la aplicación de las normas de valoración previstas en el art. 107.4 TRLHL (31,5 por 100, a razón de un 3,5 por 100 por cada uno de los nueve años completos de permanencia del bien en el patrimonio del sujeto pasivo). Sobre la base imponible resultante (254.567,98 euros) se aplicó el tipo de gravamen previsto en la normativa municipal (27,5 por 100) que da lugar a la ya mencionada cuota tributaria de 70.006,19 euros.

4º. A la cuota tributaria anterior, se suman además sanción y recargo por importes de 7.000,62 euros y 3.850,34 euros respectivamente.

5º. Frente a la liquidación practicada se interpuso recurso de reposición que fue desestimado.

6º. Frente a la resolución desestimatoria del recurso, se interpuso recurso contencioso administrativo, obteniendo una estimación parcial del mismo, aunque solo en cuanto a la anulación de la sanción y la parte correspondiente del recargo a ella aplicado.

7º. Frente a esta última resolución, se interpone recurso de apelación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, que una vez tramitado y concluido el correspondiente procedimiento, con suspensión del plazo para dictar sentencia, acuerda plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

profesor Manuel Morón Palomino. LÓPEZ-FRAGOSO ÁLVAREZ, T.V., (Dir.), GONZÁLEZ NAVARRO., A. (Dir.) y MARRERO GUANCHE, D. (Coord.). Dykinson. Madrid. 2023. Págs. 297-314.

⁴⁶ Vid. GARCÍA FERRERO, D. "La problemática fiscal de la propiedad en el ámbito local ante los impuestos de aplicación facultativa: el Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana". LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (Dir.) y otros. *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*. Dykinson. Madrid. 2020. Págs. 217-242

Planteada la cuestión de inconstitucionalidad, conviene conocer el tenor literal de aquellos preceptos de los que la misma trae causa:

“Artículo 107. Base imponible.

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, 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, estos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las leyes de presupuestos generales del Estado. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

[...]

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquel pueda exceder de los límites siguientes:

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.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que

comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, solo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las leyes de presupuestos generales del Estado⁴⁷.”

Partiendo de la anterior relación de hechos, el Alto Tribunal realiza un pormenorizado análisis de la cuestión planteada. No obstante, antes de entrar en el fondo de la misma, y a efectos de delimitar aquello que constituye su objeto, el TC lleva a cabo una serie de precisiones que resultan de interés. Entre ellas, el Tribunal destaca la conexión entre dos principios tributarios como son la no confiscatoriedad y la capacidad económica. En este sentido, y atendiendo a lo afirmado por la Abogacía del Estado, en cuanto la cuestión se circunscribe a una posible oposición de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 TRLH, quedando al margen el principio de capacidad económica, el TC descarta tal afirmación señalando que “*el principio de no confiscatoriedad entendido como una proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia, implica per se una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición*”.

Por otro lado, el Tribunal, delimita el objeto de la cuestión en determinar si es acorde a la Constitución que, acreditada la existencia de un incremento de valor en un terreno urbano objeto de transmisión (como ocurre en el supuesto de autos), este sea inferior al calculado sobre la base de la aplicación obligatoria de la fórmula de la base imponible. De manera concreta, el TC concreta lo que ha de constituir el objeto de su sentencia en “*determinar si el art. 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 imponibles de los tributos, sino también al concretar las normas de cuantificación de la prestación tributaria; y, en caso afirmativo, si se vulnera dicho principio con el establecimiento legal de una regla estimativa, no de un elemento concreto de la base imponible sino de la base imponible en su integridad [como la prevista en los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL], de aplicación automática en tanto el hecho imponible se realice (en este caso, en tanto el incremento de valor del terreno urbano transmitido exista)*⁴⁸.”

⁴⁷ Redacción de los apartados 1, 2 y 4 del art. 107 TRLHL según redacción vigente a partir del 6 de diciembre de 2019.

⁴⁸ Vid. STC 182/2021, de 21 de octubre, Fundamento jurídico tercero. ECLI:ES:TC:2021:182

Partiendo de lo anterior, y con el principio de capacidad económica como pilar de la decisión adoptada en la sentencia, el TC destaca que forma parte de la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, el establecer un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas, en lugar de un sistema de cálculo que atienda a la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto. No obstante, esta libertad del legislador y la intención (por otro lado, comprensible) de simplificar el método de cálculo de la plusvalía, evitando los mayores costes de gestión y litigiosidad que puede suponer la determinación de la realidad y exactitud del incremento de valor del inmueble objeto de transmisión, no puede implicar la existencia de un único método de determinación de la base imponible de aplicación automática e imperativa. Tal cuestión adquiere especial relevancia tras la crisis económica de 2008 y el posterior desplome del mercado inmobiliario donde, como expresa el propio Tribunal, el supuesto (en principio aislado) de inexistencia de incremento de valor (o incluso de decremento) pasa a convertirse en la norma, por lo que, la regla prevista por el legislador basada en una presunción de revalorización anual de los terrenos ya no puede ser mantenida. Lo contrario, supone no tener en cuenta la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnerando, en consecuencia, el art. 31.1 CE.

En este punto, resulta llamativo la referencia a la crisis del mercado inmobiliario como parte de los argumentos esgrimidos para la adopción de una resolución con la relevancia y el impacto de la declaración de inconstitucionalidad. El propio Presidente del Tribunal apunta en su voto particular que tal decisión no puede depender de la *situación coyuntural* y que *no puede asegurarse la certeza del hecho de que el suelo urbano –todo el suelo urbano– aumenta indefinidamente de valor, con o sin crisis económica*⁴⁹. Siendo lógica la crítica mencionada, y que se repetirá con ocasión del segundo voto particular formulado a la sentencia por el Magistrado Cándido Conde-Pumpido Tourón, también es lógico que en la interpretación de las normas objeto de la cuestión se hayan tenido en cuenta múltiples factores, entre ellos, el contexto social. Sobre tal cuestión, incluso se ha llegado a afirmar, no sin cierta ironía, que parece que lo inconstitucional no es el método de cálculo o el método de determinación de la base imponible sino en cómo se ha desenvuelto, en los últimos años, el mercado inmobiliario y la crisis económica⁵⁰.

Al respecto, se ha de tener en cuenta que nuestro Derecho, en materia de interpretación, no es ajeno a tales elementos contextuales, que, junto con otros, como el literal (primer estadio interpretativo), el teleológico y el sistemático permiten al operador jurídico desentrañar el sentido de las normas. Más concretamente, no ha de perderse de vista que la interpretación de las normas ha de llevarse a cabo atendiendo al sentido literal de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser interpretadas, entendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas ex art. 3 del Código Civil. Tales criterios de interpretación de las normas, a pesar de su ubicación, han de ser tenidos en cuenta habida cuenta de la relevancia cuasi constitucional (y aplicables a todas las ramas del ordenamiento jurídico) de gran parte de las normas que

⁴⁹ Vid. STC 182/2021, de 26 de octubre, voto particular del Presidente Juan José González Rivas.

⁵⁰ Vid. FUERTES LÓPEZ, F.J. "Sobre la Sentencia difundida, pero no publicada, del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021". *Revista de Derecho Vlex*. Núm. 236, enero 2024.

integran el título preliminar del Código Civil tal y como el propio TC reconoció en STC 37/1987⁵¹.

Más lógica resulta la crítica formulada en su voto particular por el Magistrado Cándido Conde-Pumpido, a la que se adhiere la magistrada María Luisa Balaguer Callejón, poniendo de manifiesto cómo el pronunciamiento contenido en la sentencia examinada supone una ruptura con el criterio unánime que hasta entonces había mantenido el Alto Tribunal ya desde sus primeros pronunciamientos en la materia, con ocasión de la sentencia 26/2017, de 16 de febrero. Tal crítica, tiene por fundamento que en dicha sentencia (entre otras) la posición unánime del Tribunal fue considerar plenamente válido a la Constitución un sistema de cálculo de la base imponible basado en la cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto, siempre y claro, no resulten gravadas situaciones inexpresivas de capacidad económicas inexistentes o parcialmente inexistentes.

Con este nuevo pronunciamiento, consideran los magistrados, que mayoritariamente se adopta la decisión contraria. Consideran que dicho cambio (*overruling*) no debería tener como uno de sus fundamentos principales la realidad del mercado inmobiliario (no obviando el magistrado los efectos que la inconstitucionalidad tendría en miles de municipios) y que un cambio (aunque legítimo) en una jurisprudencia tan reciente debería tener una especial justificación⁵².

Por otro lado, cuestiona en cierto modo la congruencia del pronunciamiento con el contenido del Auto por el que se plantea la cuestión, en cuanto este no cuestionaba la constitucionalidad del método de cálculo, sino la posibilidad de que el tributo calculado conforme a la ley pudiera suponer una carga excesiva, con la consiguiente vulneración del principio de no confiscatoriedad consagrado en el art. 31.1 CE. Esta *reorientación* del sentido del fallo, deja sin respuesta a una de las cuestiones nucleares planteadas por el tribunal de instancia. Conectado lo anterior señala el magistrado en el apartado sexto de su voto particular, la ironía de que probablemente el fallo no habría existido si la transmisión patrimonial se hubiese producido en otro municipio con coeficientes más reducidos, habida cuenta de que la LRHL no fija límites mínimos en este impuesto, cuya naturaleza potestativa hace que sólo sean exigibles en la medida en que haya sido regulado por cada municipio, los cuales pueden establecer (aunque con carácter general no se haya hecho) tales límites mínimos.

Asimismo, el magistrado considera que en dicha mutación, se ha obviado un análisis detallado de los preceptos declarados inconstitucionales, así como, del propio supuesto de hecho del que trae causa, al mismo tiempo que deja al margen una realidad en la que gran parte de las plusvalías generadas lo son por transmisión mortis causa de inmuebles, las cuales, no se gravan en el IRPF, sino en el Impuesto sobre Sucesiones el cual, como acertadamente indica, “*está altamente bonificado en algunas comunidades autónomas cuando se trata de transmisiones que se producen dentro del ámbito familiar*”.

⁵¹ Vid. STC 37/1987, de 26 de marzo. Fundamento jurídico octavo. ECLI:ES:TC:1987:37

⁵² Vid. STC 182/2021, de 26 de octubre. Voto particular del Magistrado Conde Pumpido Tourón. Fundamento 1º.

Termina el voto particular con la que probablemente hubiese sido una decisión sino más adecuada a Derecho, sí menos problemática en su aplicación. A tal efecto, ya se avanza que con el fallo alcanzado se verán beneficiados aquellos que no resulten obligados a pagar el impuesto a pesar de haber obtenido importantes plusvalías, al mismo tiempo que se verán perjudicados aquellos que pagaron debidamente el impuesto sin presentar reclamación ni rectificación de autoliquidación alguna con habiendo cuenta de la confianza legítima que generaron los anteriores pronunciamientos del tribunal que se rompe con el ahora alcanzado, en pugna, con la seguridad jurídica que vertebra (junto con otros principios) nuestro ordenamiento jurídico de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.3 de la CE.

Con fundamento en lo anterior, declara el TC la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Tal pronunciamiento, supone la expulsión del ordenamiento jurídico de tales preceptos, con el consiguiente vacío normativo que ha de ser llenado por el legislador en el ejercicio de las atribuciones constitucionalmente conferidas. Dicho mandato, en consonancia con el ya contenido en la STC 126/2019, a pesar de su claridad, no ha sido cumplido en todos los casos de manera adecuada. En tal sentido, y como veremos más adelante, pese a la celeridad con la que actuó el legislador estatal para adaptar el TRLHL a la doctrina derivada de la sentencia de 2021, no han sido tan rápidas las entidades locales, algunas de las cuales aún no han adaptado sus ordenanzas locales, a diferencia de otras que ha regulado con profusión la plusvalía municipal.

Por otro lado, hay que tener en cuenta los problemas que generará el hecho de que el TC delimite el alcance de la sentencia, precisando que únicamente podrán ser revisadas al amparo de la misma aquellas obligaciones tributarias que a la fecha de la sentencia no hayan sido decididas mediante sentencia firme o mediante resolución administrativa firme, equiparando a tales efectos, las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia y las autoliquidaciones cuya ratificación no haya sido solicitada de acuerdo con el art. 120.3 de la Ley General Tributaria⁵³ (en adelante,

⁵³ 3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. No obstante, cuando lo establezca la normativa propia del tributo, la rectificación deberá ser realizada por el obligado tributario mediante la presentación de una autoliquidación rectificativa, conforme a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación o de la autoliquidación rectificativa.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.

No obstante, cuando la rectificación de una autoliquidación implique una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no origine una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la rectificación.

LGT). Esta ha sido otra de las cuestiones que más controversias ha suscitado, habiendo expresado gran parte de la doctrina un sentir (casi) generalizado que considera que la decisión del Tribunal Constitucional, de fijar el momento de producción de efectos a la fecha en que se dicta la sentencia, el 26 de octubre de 2021, no se adecúa al régimen previsto en los arts. 164 CE y 38 LOTC que atienden al momento de publicación en el BOE como mecanismo para garantizar la necesaria seguridad jurídica propia y necesaria en sentencias con el alcance y la eficacia erga omnes como las del Tribunal Constitucional cuando declara la inconstitucionalidad de una norma o parte de ella. Al respecto de tal polémica, se pronuncia Jorge Juan Casadevall al afirmar que⁵⁴:

“La LOTC no resuelve esta cuestión, por lo que, en virtud de la cláusula supletoria general del art. 80.1 LOTC, habrá que recurrir a los art. 251 y ss. LOPJ que permitirían disociar entre la votación y fallo (26 de octubre) y la redacción fundamentada de la sentencia por el Ponente, y firmada por todos los Magistrados de forman el Pleno, que necesariamente se habría producido en un indeterminado momento posterior, salvo que éste se identifique con la publicación de la sentencia en el BOE. Esta es la solución más acorde con una sentencia declarativa, investida legalmente de una exorbitante eficacia erga omnes, y la que mejor se acomoda a los art. 164 CE y art. 38.1 LOTC. Por lo demás, esta interpretación, –no tanto correctora, como aclaratoria–, de la aparente pretemporaneidad que se desliza en la sentencia, restablece la sujeción del Tribunal Constitucional al mandato constitucional y orgánico, y evita la también extravagante extirpación, cuando menos, de su efecto ex nunc.”

Los cambios en la doctrina del Tribunal Constitucional en relación a la plusvalía, especialmente a raíz de esta última sentencia, han sido objeto de numerosas críticas, ya que como se ha llegado a apuntar por Javier Fuertes López, lo que por la mañana no era (del todo) inconstitucional, por la tarde y con otra luz, era (totalmente inconstitucional)⁵⁵.

5. - EL SISTEMA DE FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Antes de detenernos en el estudio del Decreto-Ley como instrumento de regulación tributaria dada la relevancia que ha tenido, no sólo a raíz de las STC 182/2021 sino también por el habitual recurso al mismo en esta materia, debemos hacer referencia a aquellas otras normas que integran el sistema de fuentes del Derecho Tributario. Concretamente, y al margen de la enumeración de las fuentes del Derecho contenida en el art. 1 del Código Civil, el art. 7 de la Ley General Tributaria contiene la siguiente enumeración de fuentes de los tributos: la Constitución, tratados o convenios internacionales (en cuanto contengan cláusulas de

⁵⁴ Vid. DE JUAN CASADEVALL, J. “El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre)”. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 195. 2022.

⁵⁵ Vid. FUERTES LÓPEZ, F.J.” De nuevo sobre el Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: plusvalía, regulación por Decreto-Ley, regímenes estatal y foral a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo “. *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 6.

naturaleza tributaria), normas de la UE u organismos que ejercen competencias derivadas de la Constitución y los reglamentos.

5.1.- La Constitución Española de 1978

Fuente superior de nuestro ordenamiento jurídico ex art. 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, ocupa, atendiendo al sistema de ordenación vertical de nuestras fuentes del Derecho, la cúspide de la pirámide normativa. La relevancia de la Constitución en este punto es clave, en cuanto recoge, como hemos visto, los principios informadores del sistema tributario (art. 31), pero también contiene otra serie de previsiones en esta materia como las relativas a la regulación básica de los presupuestos generales del Estado (art. 134), el principio de estabilidad presupuestaria (art. 135), la suficiencia de las Haciendas Locales para el ejercicio de sus funciones (art. 142) o la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y sus recursos (arts. 156 y 157).

5.2.- Los Tratados Internacionales

Previstos en la Constitución, destaca lo contenido en el art. 93, el cual permite, mediante ley orgánica, la celebración de tratados que atribuyan a una organización internacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución. Sobre la base de tal precepto se han firmado múltiples tratados internacionales, destacando en este punto la LO 10/1985, de 2 de agosto, de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas, con la consiguiente influencia que tal adhesión ha tenido en el ámbito tributario, siendo importante tener destacar aquí, que dada la ubicación del deber de contribuir en el Título I de la CE, la celebración de Tratados que afecten al mismo requerirá su aprobación por las Cortes Generales ex art. 94 CE.. Destaca además la previsión contenida en el art. 96 de la CE, en cuanto dichos tratados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte de nuestro Derecho interno⁵⁶.

Sobre la relación de los Tratados Internacionales y la Constitución se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su Declaración del Pleno 1/2004⁵⁷, de 13 de diciembre, en la cual, sobre la base de la distinción entre primacía y supremacía, entiende que la supremacía de la Constitución es compatible con la primacía de los Tratados Internacionales aun cuando estos atribuyen una preferencia en su aplicación a normas provenientes de un ordenamiento supranacional como es el caso de las norma que integran el Derecho de la Unión Europea, siempre que dicha posibilidad esté expresamente prevista en la Constitución, como ocurre con el meritado art. 93 y únicamente en el ámbito que les es propio.

⁵⁶ En términos similares se pronuncia el Código Civil en su art. 1.5, el cual, con ocasión de la enumeración de las fuentes del ordenamiento jurídico dispone que: *Las normas jurídicas contenidas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España en tanto no hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el «Boletín Oficial del Estado».*

⁵⁷ Vid. DTC 1/2004, de 13 de diciembre. ECLI:ES:TC:2004:1D

5.3.- El Derecho de la Unión Europea.

Es de aplicación directa en nuestro ordenamiento las normas que integran el Derecho de la Unión. En este punto, destacan por su importancia (y por su carácter imperativo) los tratados constitutivos de la Unión Europea, y especialmente, el denominado Derecho derivado, integrado por Reglamentos (obligatorios en todos sus elementos y directamente aplicables en los Estados miembros ex art. 288.2º del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), Directivas (de acuerdo con el art. 288.3º del TFUE, obligan al Estado miembro destinatario en cuanto a la consecución de determinados objetivos, dejando a las autoridades nacionales la elección de la forma y los medios para su consecución) y Decisiones (según el art. 288.4º son obligatorias en todos sus elementos para el Estado al que van destinadas, teniendo carácter normativo cuando se dirigen a todos los Estados miembros, imponiendo, autorizando o prohibiendo medidas nacionales de carácter general).

5.4.- La Ley

En sus distintas formas, la ley ocupa un lugar preponderante en cuanto fuente formal más importante dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Una de las leyes con mayor protagonismo en este punto, es la que aprueba los Presupuestos Generales del Estado. Las controversias en torno a esta ley han girado en torno a dos aspectos. Por un lado, el art. 134 CE, prevé que la Ley de Presupuestos Generales del Estado no podrá crear tributos, pero podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. El debate sobre que es una ley tributaria sustantiva ha quedado zanjado ya desde los primeros pronunciamientos al respecto del Tribunal Constitucional, señalando el Profesor Merino Jara que, en esencia, son leyes sustantivas, todas menos la propia Ley de Presupuestos⁵⁸. Más debates ha generado, sin embargo, el alcance de la previsión "*podrá modificarlos*". Tal debate ha venido siendo abordado por el TC con cierta flexibilidad, entendiendo que, como indica Isaac Merino Jara, *superado el límite de la autorización por una ley sustantiva, prácticamente se ha terminado admitiendo casi cualquier modificación cuando la Ley de Presupuestos, sin contar con la habilitación previa de una ley autorizante, efectúa modificaciones que constituyen meras adaptaciones del tributo a la realidad*⁵⁹.

5.5.- Los Decretos legislativos

Se trata de normas con rango de ley aprobadas por el poder ejecutivo de acuerdo con lo previsto en el art. 82 CE. Dada su escasa relevancia en materia tributaria no nos detendremos en su estudio al margen de señalar algunas de sus manifestaciones como son el Real Decreto Legislativo 1171/1990, que aprueba las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o el Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

⁵⁸ Vid. MERINO JARA, I. (Director), LUCAS DURÁN, M. (Coordinador). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. op.cit. Pág.228.

⁵⁹ *Ibidem*. Pág. 228

5.6.- Los Reglamentos.

Definidos como *toda norma escrita dictada por una Administración Pública con rango inferior a la ley*⁶⁰, pueden tener un carácter independiente cuando regulan materias sobre las que no hay una regulación por vía legislativa, sin que se haya producido por lo tanto una reserva formal, ni tampoco se haya previsto una reserva material de ley. Junto con estos, podemos encontrar reglamentos de desarrollo y ejecución de los previsto en leyes sustantivas. Sirvan de ejemplo en materia tributaria, los reglamentos que desarrollan en la ley de IRPF, IS, ITP y AJD, el propio reglamento de desarrollo de la LGT, entre muchos otros.

5.7.- Las Ordenanzas fiscales.

Dada la importancia que tienen las ordenanzas fiscales en relación a la plusvalía, debemos tener en cuenta, en términos generales, la importancia de las ordenanzas fiscales que aprueban los respectivos ayuntamientos, tanto en la regulación de los distintos tributos locales como mediante la aprobación de ordenanzas que regulan la gestión, liquidación y recaudación de tributos, que como el IIVTNU, ya cuentan con una regulación básica en una ley estatal, dejando en las entidades locales la responsabilidad de su exigencia, todo ello, en consonancia con la previsión contenida en el art. 142 CE, que prevé la financiación de las haciendas locales mediante tributos propios y mediante su participación en los del Estado y las Comunidades Autónomas.

6.- EL DECRETO-LEY COMO INSTRUMENTO DE REGULACIÓN TRIBUTARIA: SU PAPEL EN LA REGULACIÓN DEL IIVTNU.

Dada la relevancia que el Decreto-Ley ha tenido en el IIVTNU como instrumento, no sólo de regulación del impuesto, sino como mecanismo que por su rapidez permitió hacer frente a las consecuencias que se hubieran derivado de la expulsión del ordenamiento de los preceptos declarados inconstitucionales en la STC 182/202, es necesario tratar específicamente a esta clase de normas y su papel en el sistema de fuentes del ordenamiento jurídico tributario.

Los Decretos-Leyes, están previstos en el art. 86 de la CE como normas con rango y fuerza de ley, provisionales, que puede dictar el Gobierno en casos de extraordinaria y urgente necesidad, dentro de los límites que marca el propio precepto⁶¹ y sometidos al control del Congreso al que tendrán que ser sometidos para su debate y aprobación.

La excepcionalidad del presupuesto habilitante ha sido una de las cuestiones sobre las que se ha venido pronunciando el Tribunal Constitucional cuando se ha planteado la vulneración de tal presupuesto y el recurso, demasiado habitual, del Gobierno a esta clase de norma, la cual, a pesar de su control parlamentario y judicial a posteriori, supone en definitiva una alteración al ejercicio ordinario de la potestad legislativa. En relación al examen del presupuesto habilitante, podemos traer a colación la STC 6/1983, de 4 de febrero, la cual examinó la

⁶⁰ Ibidem. Pág. 237.

⁶¹ De acuerdo con lo dispuesto en el art. 86.1 CE: *no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.*

constitucionalidad de un Decreto-Ley dictado al igual que en el caso de la plusvalía para asegurar (en materia tributaria) el funcionamiento de las entidades locales, disponiendo en su fundamento jurídico quinto lo siguiente:

“La necesidad justificadora de los Decretos-leyes no se puede entender como una necesidad absoluta que suponga un peligro grave para el sistema constitucional o para el orden público entendido como normal ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas y normal funcionamiento de los servicios públicos, sino que hay que entenderlo con mayor amplitud como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales, que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes (...) Por todo ello hay que concluir que la utilización Decreto-ley, mientras se respeten los límites del art. 86 de la Constitución, tiene que reputarse como una utilización constitucionalmente lícita en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta.”⁶²

Tras la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos en cuestión, por la STC 182/2021, se producen una serie de fenómenos cuanto menos oportunos, dentro de los que destacan la publicidad de la propia sentencia y la publicación del Decreto-Ley. Concretamente y a efectos de una mejor comprensión, podemos destacar las siguientes fechas o momentos clave:

- 1.º) 26 de octubre de 2021:** El TC emite una nota de prensa en la que da a conocer la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos del TRLHL sometidos a su examen. Esta nota de prensa coincide con la fecha de la propia sentencia.
- 2.º) 3 de noviembre de 2021:** El TC publica en su página web la sentencia sin los votos particulares.
- 3.º) 9 de noviembre de 2021:** Con anterioridad a la publicación de la sentencia en el BOE, se publica, muy oportunamente, el RD-Ley 26/2011, de 8 de noviembre, que adapta los preceptos declarados inconstitucionales al pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Dicho Decreto entró en vigor al día siguiente, 10 de noviembre de 2021.
- 4.º) 25 de noviembre de 2021:** Publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el BOE.

Dicho esquema ha planteado una serie de controversias. La primera de ellas, fue la relativa a la oportunidad del Decreto Ley publicado con anterioridad a la propia sentencia y que llenaba el vacío normativo que dejaba la sentencia con la expulsión del ordenamiento de los

⁶² Vid. STC 6/1983, de 4 de febrero. Fundamento jurídico quinto. ECLI:ES:TC: 1983:6

preceptos declarados inconstitucionales. El Decreto, en esencia, introducía la posibilidad de los contribuyentes de acreditar la inexistencia de incremento de valor (art. 104.5) de tal forma que en tales casos se estaríamos ante supuestos de no sujeción. Asimismo, mediante el art. 107.5 da a los contribuyentes la posibilidad de utilizar un método de cálculo alternativo al anteriormente impuesto, de tal forma que puedan acreditar la existencia de un incremento de valor inferior al que resultaría de la aplicación de los anteriores coeficientes y método de cálculo.

Frente a este Decreto se interpuso recurso de inconstitucionalidad al entenderse vulnerada la previsión contenida en el art. 86 CE en cuanto no se justificaba la promulgación del mismo en un supuesto de extraordinaria y urgente necesidad, al mismo tiempo que, se consideraba que vulneraba también los límites previstos en tal precepto en cuanto afectaba al deber de contribución de los ciudadanos previsto en el art. 31.1 CE.

El recurso fue desestimado por el Pleno del Tribunal Constitucional⁶³ que consideró que concurría el presupuesto habilitante en la medida en que el Real Decreto vino a sustituir a las normas declaradas inconstitucionales, permitiendo a las entidades locales cobrar el impuesto sobre las plusvalías. Para algunos autores, un argumento semejante supone cierta contradicción en cuanto se habla de urgencia a la hora legislar y garantizar el ingreso de las cantidades obtenidas por la aplicación de este impuesto, al mismo tiempo que no es considerado como un tributo con de especial trascendencia dentro del sistema tributario⁶⁴

Por otro lado, consideró que no se habían vulnerado los límites materiales del art. 86.1 CE en cuanto, el Decreto-Ley no supuso la creación *ex novo* de un tributo, ni afectó al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, a pesar de la modificación de la base imponible que introdujo en el IIVTNU. Precisamente esta última cuestión no fue compartida por dos de los magistrados, Enrique Arnaldo Alcubilla y Concepción Espejel Jorquera, los cuales emitieron voto particular considerando que el recurso debió ser estimado habida cuenta de su afectación al art. 31.1 CE.

Junto con lo anterior, otra de las polémicas se planteó con relación a los efectos de la STC 182/2021. Como hemos tenido ocasión de comprobar con el análisis de dicha resolución, la fecha de efectos señalada es aquella en que dicta la misma. Ello fue objeto de controversia, habida cuenta del difícil acomodo que tal previsión tiene de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 164 de la CE. Señala este precepto que *1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos. 2. Salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad.* Por otra

⁶³ Vid. STC 17/2023, de 9 de marzo. ECLI:ES:TC:2023:17

⁶⁴ Vid. Vid. FUERTES LÓPEZ, F.J. "De nuevo sobre el Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: plusvalía, regulación por Decreto-Ley, regímenes estatal y foral a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo". Op. cit. *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 6. Ref. BIB 2023/1383.

parte, según lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional, *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.*

Dicha limitación de efectos supuso una serie de interrogantes, especialmente, sobre la situación en que se encontraban aquellos contribuyentes cuyas liquidaciones o autoliquidaciones no habían adquirido firmeza antes del 26 de octubre, pero tampoco habían sido impugnadas antes de dicha fecha, así como, aquellas liquidaciones que hubieran sido practicadas durante el tiempo transcurrido entre la fecha de la sentencia y la fecha de publicación del Decreto-Ley el 9 de noviembre.

A estas y otras cuestiones, han dado respuesta una serie de sentencias del Tribunal Supremo que pasamos a examinar.

7.- LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RELACIÓN AL IIVTNU DERIVADA DE LA STC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE.

El alcance y los efectos derivados de la STC 182/2021 supusieron, como hemos indicado anteriormente, una serie de interrogantes para aquellos contribuyentes que habían abonado las cuotas derivadas de liquidaciones y autoliquidaciones realizadas sobre la base de un sistema de cálculo y unos preceptos que acababan de ser declarados inconstitucionales. Ante tal situación y ante el gran número de recursos planteados al respecto, el Tribunal Supremo ha dictado una serie de sentencias resolviendo algunas de las situaciones planteadas a raíz de la declaración de inconstitucionalidad.

7.1.- STS 978/2023, de 4 de julio⁶⁵.

Esta primera resolución, en síntesis, trae causa de los siguientes hechos:

El 25 de septiembre de 2020 se formaliza escritura de aceptación y adjudicación parcial de herencia por la cual se adquiere a título gratuito un bien inmueble. Con motivo de tal adquisición, el 21 de octubre de 2021, se notifica liquidación tributaria devengando por la misma la correspondiente cuota por IIVTNU.

Tras la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre, el 8 de noviembre se interpone por el sujeto pasivo recurso de reposición contra la resolución de la Alcaldía que aprueba la citada liquidación. Desestimando el recurso de reposición, el interesado interpone recurso contencioso administrativo. La sentencia de instancia estima el recurso promovido al entender que la situación del contribuyente queda fuera de los casos que no pueden ser revisados conforme a la resolución del Tribunal Constitucional. En este sentido, en el caso de autos se está ante una liquidación que no es consentida, firme, ni tampoco consolidada, pero si impugnable y respecto de la cual se presenta en tiempo y forma el debido recurso administrativo, aunque ello sea con posterioridad al 26 de octubre de 2021. De esta forma, al

⁶⁵ Vid. STS 978/2023, de 4 de julio. N.º de recurso: 4701/2022. ECLI:ES:TS:2023:3100

no tratarse de una resolución frente a la habiendo podido presentar recurso, este no se hubiere interpuesto, o hubiere caducado el plazo para hacerlo, el órgano de instancia considera nulos los actos impugnados dejando sin efecto la liquidación practicada.

Planteado el recurso de casación, el Tribunal Supremo hace un análisis de aquellas situaciones susceptibles de ser revisadas. En tal sentido, TS centra el pronunciamiento en delimitar el alcance de la expresión “situaciones consolidadas”. Sobre esta cuestión ha de tenerse en cuenta que, así como la referencia a situaciones resueltas por sentencia con efectos de cosa juzgada o resolución administrativa firme, no plantea problemas, el significado de lo que ha de entenderse por situación consolidada es determinante a efectos de delimitar el alcance de los efectos de la STC 182/2021. A tal efecto, considera el TS que, a efectos de intangibilidad, las situaciones que no pueden ser revisadas con arreglo a la declaración de inconstitucionalidad, son las siguientes:

“por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.”

Asimismo, el TS recuerda que el alcance de la intangibilidad, las situaciones que pueden ser revisadas conforme a su resolución, forma parte de las atribuciones del TC y así las ha venido ejerciendo en sus pronunciamientos, no siendo la previsión contenida en el art. 164 CE la base de tal facultad sino la interpretación que el propio tribunal ha dado a la ausencia de regulación expresa en la LOTC respecto del alcance de la potestad de delimitar los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, facultad, que como indica el propio TS está prevista ampliamente el Derecho comparado, y en especial con respecto al TJUE, el cual puede determinar aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser tenidos por definitivos ex art. 264 TFUE.

Considera por lo tanto el TS, que forma parte de las facultades del TC delimitar el alcance temporal de los efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, sin que exista inconveniente en fijar tal fecha de efectos, en el caso concreto, en el día en que se dicta la sentencia y no en el de su preceptiva publicación en el BOE.

Sobre la base de este fundamento, considera que la liquidación de la que trae causa esta sentencia no puede ser declarada nula con base a lo resuelto por el TC en su sentencia de 26 de octubre y, en consecuencia, procede la estimación del recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento. Tal solución no deja de ser discutible habida cuenta de que en cualquier caso nos encontramos ante una liquidación que no es firme, que es susceptible de recurso contencioso administrativo y a la que, a pesar de todo ello, se le aplicará una normativa declarada inconstitucional al no haber sido impugnada antes del 26 de octubre de 2021.

No obstante lo anterior, el TS precisa y deja abierta la puerta a impugnaciones que no estén basadas en el pronunciamiento contenido en la STC 182/2021. Concretamente, dispone en su fundamento jurídico tercero que:

“El sujeto pasivo no puede impugnar la liquidación en base a la inconstitucionalidad de los preceptos, conforme al alcance que ahora sí le otorga la STC 182/21, pero sí por otros motivos de inconstitucionalidad, como la concurrencia de un supuesto de minusvalía, o por cualquier causa por la que el ordenamiento jurídico prevea su nulidad o anulabilidad.”

De esta forma, el Tribunal Supremo resuelve en esta primera sentencia, sobre aquellas situaciones que pueden ser revisadas al amparo de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Al efecto, y en una interpretación restrictiva tanto del alcance de los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional como de lo que ha de entenderse como situaciones consolidadas, no considera como no revisables aquellas liquidaciones o autoliquidaciones que no hubiesen sido impugnadas antes de la fecha en que se dicta la sentencia. Tal criterio, cuanto menos discutible, conlleva que aquellos contribuyentes que, en cumplimiento estricto de una norma, hubiesen abonado debidamente el IIVTNU y que, sobre la base de la confianza legítima en la constitucionalidad de dichas normas, no hubiesen impugnado la liquidación practicada, no se podrán beneficiar de la devolución que les debería corresponder cuando la misma norma ha sido declarada inconstitucional y expulsada del ordenamiento jurídico, aun estando dentro de plazo para formular el correspondiente recurso.

7.2.- STS 949/2023, de 10 de julio⁶⁶.

Esta resolución trae causa de unos hechos similares a los examinados anteriormente. Nuevamente, y sin ánimo de ser exhaustivos en este punto, tales hechos pueden ser resumidos como sigue:

El 10 de mayo de 2021 se formaliza en escritura pública la transmisión de una vivienda. El 15 de octubre de ese mismo año, se gira la oportuna liquidación, y el día 5 de noviembre se interpone el recurso de reposición. Dicho recurso es desestimado, y frente a la misma, se interpone recurso contencioso-administrativo, el cual es estimado al negar el órgano de instancia el carácter de consolidada de la transmisión objeto de la liquidación. Planteado el recurso de casación, el Tribunal Supremo, en términos sustancialmente idénticos a los ya contenidos en la sentencia previa de 4 de julio considera que la limitación del alcance de los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre, es acorde a lo contenido en los arts. 161.1.a) de la CE y 39 y 40.1 de la LOTC, los cuales, en síntesis, excluyen del alcance de la declaración de inconstitucionalidad aquellas resoluciones firmes, así como, procesos ya concluidos, a excepción claro está, de procesos penales y administrativos de carácter sancionador en los cuales la declaración de inconstitucionalidad pueda suponer un

⁶⁶ Vid. STS 949/2023, de 10 de julio. N.º de recurso: 5181/2022. ECLI:ES:TS:2023:3294

reducción o exención de la pena o en una reducción, exclusión o limitación de la responsabilidad. Al mismo tiempo, el TS aborda la controversia suscitada por la publicación de la sentencia a través de la web del propio TC. Sobre tal extremo considera el TS que:

“Aunque la STC 182/2021 no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas, no cabe desconocer que, como se ha afirmado por el propio TC, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el art. 40.1 LOTC establece un límite mínimo que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). El hito procedimental del dictado de sentencia es anterior al de publicación de la sentencia en el BOE, pero ciertamente es el momento en que se forma la decisión del Tribunal, con independencia de que la sentencia tan solo puede ser publicada en unión de los votos particulares formulados a la misma, que en este caso son dos, conforme al art. 90.2 LOTC. El momento de la publicación en el BOE debe producirse en todo caso dentro de los “[...] 30 días siguientes a la fecha del fallo [...]” (art. 86.2 LOTC). La fecha de adopción del fallo, que en la STC 182/2021 se corresponde además con la del dictado de la sentencia, es un hito temporal esencial en la exteriorización de la decisión del Tribunal Constitucional que, aunque eventualmente pueda no ser conocido hasta que la sentencia sea publicada en el BOE, sí cabe que sea objeto de publicación previa a través de otros medios distintos a la publicación en el BOE, según previene el art. 86.tres de la LOTC (...) Anticipar en la forma prevista legalmente la información del fallo es una facultad del Tribunal Constitucional que, igualmente puede ponderar los efectos de todo orden que hacerlo así, o, por el contrario, no hacerlo, ocasionaría.”

Por lo expuesto, el TS vuelve a considerar que la sentencia 182/2021 es clara en cuanto a las situaciones que pueden ser revisadas conforme a la misma, esto es, aquellas liquidaciones provisionales o definitivas que, a fecha de 26 de octubre de 2021, no hubieren sido impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad incluida en la misma, así como aquellas autoliquidaciones respecto de las cuales, a la misma fecha, no se hubiere formulado solicitud de rectificación. Al mismo tiempo, vuelve a recordar el TS la posibilidad de que si sean revisadas liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza, así como solicitar la rectificación de autoliquidaciones, sobre la base de pronunciamientos anteriores del TC en las que se *declaró la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpresivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria tenga un alcance confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021*⁶⁷.

⁶⁷ Ibidem. Fundamento jurídico quinto.

7.3.-STS 985/2023, de 13 de julio⁶⁸.

La última de las sentencias del Tribunal Supremo resolviendo recursos de casación planteados con respecto al IIVTNU a raíz de la STC 182/2021, de 26 de octubre, trae causa nuevamente de unos hechos en los que, tras la transmisión de un bien inmueble, se gira la correspondiente liquidación. Frente a la misma se interpone recurso de reposición (con posterioridad al 26 de octubre de 2021) el cual es desestimado, lo que condujo a la interposición de un recurso contencioso administrativo al entender el contribuyente el cálculo de la plusvalía ha sido llevado a cabo por un sistema de cálculo declarado inconstitucional. La sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo estimó el recurso al no considerar la situación del recurrente como consolidada a efectos de la STC 182/2021. Interpuesto el recurso de casación por la entidad local, este es estimado.

En su resolución, el TS reitera los fundamentos que al igual que en las dos sentencias anteriores han conducido a la estimación del recurso de casación y en consecuencia a declarar conformes a derecho las liquidaciones de las que los mismos traían causa. Sienta doctrina el Alto Tribunal con esta nueva sentencia al considerar como situaciones consolidadas y por lo tanto no susceptibles de ser revisadas conforme a la STC 182/2021, aquellas liquidaciones que no hubieran sido impugnadas antes del 26 de octubre, así como aquellas autoliquidaciones que habiendo que, a la misma fecha, no hayan sido objeto de solicitud de rectificación.

No obstante, a diferencia de los dos supuestos anteriores, en esta última sentencia se desestima el recurso interpuesto por la entidad local. Tal diferencia supone la aplicación de la doctrina marcada ya en las dos sentencias anteriores y que implica que si puedan ser revisadas aquellas situaciones cuando el fundamento de tal revisión descansa en alguna otra de las sentencias del TC en las que se declaró la inconstitucionalidad de alguno de los preceptos de la LHL dedicados al IIVTNU. Más concretamente, en el supuesto de autos, pone de manifiesto el TS que:

*“En este asunto, pues, hay una situación de inexistencia del hecho imponible que impedía su gravamen por el impuesto luego declarado inconstitucional, al concurrir una causa invalidatoria ya presente en la STC 59/2017, ésta sí carente de mención efectos limitativos explícitos. Por lo tanto, con independencia de nuestra reciente doctrina sobre las situaciones consolidadas, no cabe entender por tales, rectamente, aquellas que, conforme a las sentencias del Tribunal Constitucional nº 59/2017; y 126/2019, habrían dado lugar en todo caso a la nulidad de la liquidación establecida, por gravar una plusvalía ficticia e inexistente, inexpressiva de capacidad económica, a tenor de las escrituras públicas aportadas por la recurrente y que el Ayuntamiento de Santander no controvertió en ningún momento”.*⁶⁹

Vemos cómo a diferencia de los anteriores supuestos, en los recursos planteados en el supuesto de autos no se adujo la doctrina dimanante de la sentencia de 2021, sino la inexistencia de plusvalía que pueda ser sometida a gravamen conforme a la STC 59/2017.

⁶⁸ Vid. STS 985/2023, de 13 de julio. ECLI:ES:TS:2023:3316

⁶⁹ Ibidem. Fundamento jurídico cuarto.

La doctrina anterior ya se puede apreciar hoy en las sentencias dictadas por los órganos judiciales en primera instancia, como veremos a continuación al tratar la situación en que actualmente se encuentra el contribuyente.

8.- LA SITUACIÓN ACTUAL DEL CONTRIBUYENTE. LOS PROCESOS ESPECIALES DE REVISIÓN Y LAS ESPECIALIDADES DERIVADAS DE LOS TRIBUTOS DE CARÁCTER POTESTATIVO

8.1.- Las situaciones en las que puede encontrarse el contribuyente a raíz de la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Sobre la situación actual del contribuyente, y siguiendo la doctrina marcada en las distintas sentencias, tanto del Tribunal Constitucional como del Tribunal Supremo, es especialmente ilustrativa la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Málaga 292/2022, de 24 de octubre, en la cual hace un resumen de las situaciones en que puede encontrarse un contribuyente con respecto al IIVTNU y si dicha situación puede ser o no revisada.⁷⁰ En síntesis, dicha resolución alude:

A.-) En primer lugar, a las liquidaciones y autoliquidaciones futuras, esto es, aquellas posteriores a la fecha en que se dictó la sentencia. Antes de la entrada en vigor del Decreto-Ley el 10 de noviembre de 2021, no podía proceder a la liquidación del IIVTNU debido a la expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos declarados inconstitucionales. A partir de la entrada en vigor, la liquidación se llevará a cabo conforme al régimen de derecho transitorio contenido en el propio Real Decreto.

B.-) En segundo lugar, se encuentran las liquidaciones firmes, aquellas frente a las que no se ha interpuesto en tiempo (antes del 26 de octubre de 2021) el debido recurso, ya sea el preceptivo de reposición o el contencioso ante la vía judicial cuando el primero no hubiere sido estimado. Estas, ya no serían revisables debido a su firmeza.

C.-) Por otro lado, se encuentran aquellas liquidaciones que, si se recurrieron en reposición antes del 26 de octubre de 2021 y en tal fecha aún no habían tenido resolución expresa, así como aquellas, que habiendo obtenido una resolución desestimatoria hubieren sido recurridas en tiempo y forma ante la vía jurisdiccional contencioso administrativa. En ambos casos, la liquidación puede ser anulada sobre la base de lo contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021.

D.-) Por último, se encontrarían las liquidaciones no firmes. Dentro de este grupo, a su vez, se encuentran: liquidaciones en las que aun estando dentro de plazo, no se interpuso recurso de reposición antes del 26 de octubre de 2021 y aquellas autoliquidaciones respecto de las que, con anterioridad a dicha fecha, tampoco fueron objeto de solicitud de rectificación. En ambos casos nos encontramos ante situaciones consolidadas, que se equiparan a las firmes en

⁷⁰ Vid. Sentencia 292/2002, de 24 de octubre, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo N.º 5 de Málaga. N.º de recurso: 140/2022. Fundamento jurídico tercero. ECLI: ES:JCA:2022:2264

cuanto no pueden ser objeto de revisión en base a la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021.

Por otro lado, sin embargo, se encuentran aquellas liquidaciones que recurridas en reposición antes del 26 de octubre de 2021 tuvieron resolución expresa desestimatoria, resolución que no fue recurrida, pero respecto de la cual todavía se está en plazo para hacerlo. Los contribuyentes que se encuentren en este último supuesto sí podrán beneficiarse de la revisión en cuanto el propio TC alude en su sentencia, como revisables, a aquellas liquidaciones que a la fecha de dictarse el fallo estuvieren impugnadas.

8.2.- Los procedimientos de revisión en materia tributaria.

A la vista de lo anterior, y dejando al margen aquellas situaciones que ya no pueden ser revisadas, podemos hacer referencia a aquellos procedimientos de revisión tributaria que se pueden poner en marcha de cara a obtener una devolución de lo indebidamente ingresado.

En los supuestos de liquidaciones⁷¹, el procedimiento se ha de iniciar mediante la presentación de la correspondiente reclamación de nulidad del acto impugnado y devolución de ingresos indebidos, prevista en el art. 221 de la LGT. Tal precepto prevé este mecanismo para los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.*
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.*
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley.*
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.*

Dicho procedimiento puede ser iniciado de oficio o a instancia del interesado. Se trata de una reclamación dirigida al mismo ayuntamiento que giró la liquidación objeto de impugnación. En caso de desestimación, se abre la posibilidad de presentación de recurso potestativo de reposición ante el mismo órgano que en este caso haya dictado la resolución desestimatoria o no haya dictado resolución alguna, así como la presentación de reclamación económico-administrativa ante el correspondiente Tribunal Económico Administrativo. En cualquier caso, la interposición del recurso de reposición (que en el ámbito de los tributos locales puede tener carácter preceptivo) debe ser anterior a la reclamación económico-administrativa. En caso de no obtener una resolución favorable dentro de la vía

⁷¹ Las liquidaciones se definen en el art. 101.1 de la Ley General Tributaria, la cual dispone que: *La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.*

administrativa, el interesado dispone de la vía judicial contencioso administrativa que se sustanciará conforme a los trámites previstos para el procedimiento abreviado.

Cuanto se trate de autoliquidaciones⁷², el procedimiento al que recurrir varía. En estos casos, se deberá acudir a la rectificación de las mismas de acuerdo con lo previsto en el artículo 120.3 LGT, en cuya virtud:

“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.”

Nuevamente, para el caso de que la resolución que se dicte no se estimatoria, podrá el interesado interponer recurso de reposición, así como una eventual reclamación económico-administrativa, que, en caso de no resultar estimatorias, dejarán abierta la vía judicial a efectos de alegar y probar en un proceso los legítimos derechos e intereses que les sean propios al contribuyente.

En caso de que no se hubiese obtenido resolución a la solicitud de ingresos indebidos o de rectificación de la autoliquidación practicada, se deberá proceder contra el silencio administrativo y acudir directamente a la vía judicial.

La distinción anterior, entre liquidaciones y autoliquidaciones, tiene también su relevancia a efectos del cómputo de los plazos. En el primer caso, habrá de interponerse la reclamación de devolución de ingresos indebidos dentro del plazo de un mes desde el abono de la cuota resultante. En el segundo caso, el plazo es de cuatro años desde el pago. Junto con lo anterior, no se debe olvidar la posibilidad de solicitar la devolución de aquellas liquidaciones anteriores a la fecha en que se dicta la sentencia del tribunal constitucional de 2017, siempre que se hubiere producido una pérdida patrimonial y no se hubiere obtenido una resolución judicial firme.

En cuanto a las liquidaciones y autoliquidaciones que se hubieren generado durante el período comprendido entre el 26 de octubre de 2021 (fecha de la sentencia del TC) y el 9 de noviembre del mismo año (publicación del RD 26/2021), las mismas no debería estar sujetas al IIVTNU habida cuenta de la expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos declarados inconstitucionales y el consiguiente vacío normativo que impedía en ese lapso, una liquidación o autoliquidación conforme al texto constitucional.

8.3.- Las particularidades de los impuestos potestativos.

Con las previsiones contenidas en los artículos 137 y 140 de la CE dirigidas a dotar a las entidades locales de mayor autonomía, incluida la financiera para el desarrollo de sus

⁷² Se definen las autoliquidaciones en el art. 120.1 LGT, disponiendo dicho precepto lo siguiente: *Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar*

respectivas funciones, se ha articulado un sistema de tributación local cuya piedra angular se encuentra en el ya mencionado Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales. En dicha norma, y con respecto a determinados impuestos, se establece una normativa básica que impide la creación de tributos *ex novo* por las entidades locales, pero sobre los que los mismos tienen un amplio margen de actuación. A tales efectos, señala Isaac Merino Jara, que dicho margen de actuación se concreta, a grandes rasgos, en el establecimiento de determinadas exenciones, en la fijación del tipo impositivo y en la concesión de reducciones y bonificaciones, facultades a las que se suman las tareas propias de la gestión tributaria⁷³.

En el caso concreto de la plusvalía, dicho margen de actuación se hace todavía más patente en cuanto su carácter potestativo supone que más allá de la fijación de tipos máximos en el TRLHL, la definición del hecho imponible, y en general, los elementos básicos de esta figura impositiva, la misma es exigible en la medida en que esté regulada por los Ayuntamientos a través de la correspondiente Ordenanza Fiscal. Esta última cuestión plantea a día de hoy una serie de problemas (o ventajas) para aquellos sujetos que han de liquidar el impuesto en municipios donde a pesar de contar con una ordenanza reguladora del IIVTNU, esta no ha sido debidamente adaptada al pronunciamiento contenido en la STC 182/2021.

El Decreto Ley 26/2021, estableció, en su disposición transitoria única, un plazo de seis meses para la adaptación de las ordenanzas fiscales, disponiendo que:

“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, sus respectivas ordenanzas fiscales para adecuarlas a lo dispuesto en el mismo.”

Al mismo tiempo, estableció un régimen supletorio concretado en que:

“Hasta que entre en vigor la modificación a que se refiere el párrafo anterior resultará de aplicación lo dispuesto en este real decreto-ley, tomándose, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos establecidos en la redacción del artículo 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dada por este real decreto-ley.”

Lo anteriormente expuesto, es aún a día de hoy una asignatura pendiente para un buen número de municipios que no han adaptado su normativa fiscal sobre el IIVTNU. Inicialmente se consideró, sobre la base del párrafo segundo de la citada disposición transitoria, que la falta de adaptación supondría la aplicación subsidiaria de lo contenido en el propio Real Decreto. No obstante, esta interpretación casa difícilmente con el carácter provisional que identifica a esta clase de normas, al mismo tiempo que vaciaría de sentido al plazo de seis meses establecido para la adaptación de las ordenanzas fiscales. Con tal motivo, en aquellos Ayuntamientos en que no se ha cumplido con lo anteriormente dispuesto no se devengaría el IIVTNU a pesar de la obligatoriedad de presentar la debida autoliquidación o

⁷³ Vid. MERINO JARA, I. (Director), LUCAS DURÁN, M. (Coordinador) y otros. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. op.cit. Pág. 662.

solicitar la liquidación que proceda, generando, en definitiva, una situación de contrastes en la aquellos contribuyentes que transmitan bienes situados en municipios que no han adaptado sus normativas se verán beneficiados de la falta de celeridad (o de diligencia) municipal, frente a aquellos que residan en municipios que, con la finalidad de no perder una fuente de ingresos característica de las entidades locales, no han perdido la ocasión de dar una nueva regulación a un impuesto que, prácticamente desde su creación no ha dejado de generar polémicas y respecto del que sospechamos que, las examinadas en este trabajo, no serán las últimas.

9.- CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo hemos asistido a un nuevo capítulo en la larga historia de polémicas relacionadas con el IIVTNU que desde el año 2017 se han visto agravadas por los cambios de criterio por parte del Tribunal Constitucional, así como por la inactividad y falta de acierto del legislador que no ha sabido dar una respuesta ante las diferentes declaraciones de inconstitucionalidad que se han ido sucediendo.

Tales polémicas, en esencia, han girado en torno al método de cálculo del gravamen de la plusvalía, y en particular, a dos de los principios esenciales en la configuración de nuestro sistema tributario como son, el de capacidad económica y no confiscatoriedad.

La solución ha pasado por una serie de resoluciones de nuestro Tribunal Constitucional, primero, y del Tribunal Supremo, después. A través de todas ellas se ha tratado de atajar la elevada litigiosidad que generó la aplicación de este tributo, especialmente a raíz de la crisis del mercado inmobiliario.

La primera de estas sentencias es la del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo. En esta se plantea la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la plusvalía habida cuenta de que la Ley de Haciendas Locales establecía un sistema objetivo que atendía a la potencial ganancia obtenida por el sujeto pasivo. No obstante, consideró el Alto Tribunal que, si bien dicho sistema es, a priori, válido, no lo es de ningún modo un sistema que grava supuestos en los que se da una minusvalía o decremento de valor. Sobre la base de tal fundamento concluye la sentencia con la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los, por entonces vigentes, artículos 107.1 y 107.2.a) TRLHL y por conexión el artículo 110.4 del mismo cuerpo legal. Este fallo logró poner de manifiesto el carácter inconstitucional de un sistema de carácter objetivo en la medida que grava situaciones en las que no existe incremento de valor y que al mismo tiempo no permite al contribuyente acreditar la existencia de tal minusvalía. Con esta declaración, y la consiguiente adaptación del TRLHL, el TC abrió la puerta a las reclamaciones de un gran número de contribuyentes que habían abonado liquidaciones y autoliquidaciones sobre la base de normas contrarias a la CE, y que hasta entonces quedaban al arbitrio de Juzgados y Tribunales en los que algunos, a falta de una doctrina unánime al respecto, habían declarado la nulidad de las liquidaciones practicadas en las que el sujeto pasivo había logrado probar en sede judicial la inexistencia de incremento de valor.

El segundo pronunciamiento del Tribunal Constitucional llegó dos años después, con la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre. En este caso, y a diferencia del anterior, no se planteó la constitucionalidad a raíz de supuestos de inexistencia de incremento de valor (o incluso decrementos), sino que la cuestión giró en torno a la existencia de un aumento real y efectivo de valor en la transmisión de un terreno de naturaleza urbana. Más en concreto, la controversia pivotó sobre el sistema mediante el cual se determinaba la base imponible (que refleja una efectiva ganancia patrimonial), cuando aplicado el tipo de gravamen previsto legalmente, la cuota resultante a satisfacer era superior a la ganancia patrimonial experimentada. Nuevamente, y dada la contradicción clara con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, la solución pasó una vez más por la declaración de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLH. Aquí, sin embargo, no se produce su expulsión incondicionada del ordenamiento jurídico, sino que, a la vista que tal solución tendría para las arcas de las entidades locales, el Tribunal limitó la declaración de inconstitucionalidad únicamente a aquellos casos en los que la cuota a satisfacer por el contribuyente fuese superior al incremento patrimonial experimentado en la transmisión de del inmueble. Por tanto, el TC en esta nueva sentencia, introduce un nuevo criterio en cuanto a la constitucionalidad del sistema de cálculo del gravamen sobre la plusvalía al considerarlo contrario a la constitución en la medida en que en determinados casos la cuota a satisfacer es superior a la ganancia patrimonial obtenida, y ello, a través de un pronunciamiento en el que atendiendo a los posibles perjuicios que tal declaración puede tener para las Haciendas locales, comienza a establecer límites en cuanto al alcance de los efectos, criterio que alcanzará su máxima expresión con la sentencia de 2021.

La última de las sentencias del Tribunal Constitucional que hemos examinado es la 182/2021 de 26 de octubre. En esta ocasión la controversia giró en torno a supuestos en los que existe una efectiva ganancia patrimonial, aunque inferior a la que resulta de la aplicación del método de cálculo previsto por la norma. Al respecto, el TC reconoce la libertad del legislador de establecer tributos con métodos de cálculo que atiendan tanto a una ganancia real y efectiva, como a una ganancia meramente potencial. No obstante, también precisa el tribunal que tal libertad no puede suponer la aplicación obligatoria y automática, como ocurría en el supuesto de autos, de un único método de cálculo que conduce inexorablemente a la determinación de una ganancia patrimonial superior a la realmente experimentada por el sujeto pasivo. Este pronunciamiento supuso un cambio importante en la doctrina del TC, que si bien había reconocido la plena legitimación de sistemas de cálculo de carácter objetivo, matizaba en esta ocasión su postura. En dicha matización fue determinante la situación que desde el inicio de la crisis económica venía experimentando el mercado inmobiliario, que no permitía seguir manteniendo un sistema que tuvo como base una presunción de revalorización anual de los terrenos que convertían un supuesto (en principio aislado) de no incremento de valor, en una situación frecuente, e incluso generalizada. De esta forma, el TC procedió a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL. Esto, sin duda, significó un nuevo paso en la doctrina del TC en torno al IIVTNU, y en especial sobre su sistema de cálculo, en una nueva postura que reflejó un cambio doctrinal en cuanto pasó a considerar inconstitucional un método de cálculo de

carácter objetivo que en 2017, el mismo Tribunal consideró válido en la medida en que no gravase supuestos de inexistencia o decremento de valor.

Al mismo tiempo, y en favor de la seguridad jurídica, limitó de manera especialmente amplia los efectos de tal declaración respecto de aquellas situaciones declaradas firmes y las consideradas como consolidadas a efectos de revisión. Esa misma seguridad jurídica y confianza legítima que no se ha tenido en cuenta con aquellos contribuyentes que, a pesar de encontrarse dentro de los plazos legalmente establecidos, se han visto privados de toda posibilidad de reclamar a la Administración aquello que han injustamente abonado en base a una norma finalmente declarada inconstitucional.

Ahora bien, esta última sentencia generó a su vez diferentes controversias, algunas de ellas ya manifestadas en la propia resolución por vía del voto particular, en torno al hecho de que el cambio de criterio del Tribunal (*overruling*) otorgase excesiva relevancia a la coyuntura económica para llegar a tal conclusión, así como a la delimitación del alcance de los efectos.

Sobre esta última cuestión, el propio devenir de los acontecimientos no ha estado exento tampoco de polémica, especialmente por la fecha en la que se dio a conocer el fallo únicamente a través de la web del TC sin los votos particulares - 26 de octubre -), y por la rapidez del ejecutivo en orden a llenar el vacío normativo provocado por la sentencia, a través de Decreto-Ley 26/2011, de 8 de noviembre, cuya entrada en vigor se produjo el día 10. Este Decreto-Ley ha sido objeto de examen por el propio TC, que ha considerado justificada la situación de extraordinaria y urgente necesidad habilitadora de la norma -por la pérdida de ingresos que la declaración de inconstitucionalidad generaría para las haciendas locales (aunque curiosamente el TC no considere este tributo como de gran relevancia dentro del sistema en su conjunto), así como su respeto por los principios de justicia tributaria impuestos por la Constitución. Considera, con respecto a esta última cuestión, en una decisión nuevamente controvertida, que, a pesar de estar regulando el sistema de determinación de la base imponible de un tributo, la norma no afectaba al principio de capacidad económica.

En relación al alcance de los efectos de la sentencia, determinada la fecha a partir de la cual se producen, quedaba por fijar las situaciones que podía ser revisadas. Esta duda se ha resuelto por parte del Tribunal Supremo, que en sus Sentencias 978/2023, de 4 de julio, 949/2023, de 10 de julio, y 985/2023, de 13 de julio, reconoce la posibilidad de revisión, únicamente, para aquellas liquidaciones que con anterioridad al 26 de octubre de 2021 hubiesen sido recurridas en reposición (o autoliquidaciones respecto de las cuales se hubiese solicitado la correspondiente rectificación), o en caso de que este fuese desestimado, hubiesen sido recurridas ante la vía contencioso administrativa. En la misma situación, se encontrarían aquellos sujetos que, habiendo interpuesto recurso de reposición antes del 26 de octubre, aun no hubieren recibido resolución expresa, estando, por tanto, en plazo para la interposición del correspondiente recurso en sede judicial. Quedan fuera de la posibilidad de ser revisadas, por tanto, aquellas liquidaciones que no hubieren devenido firmes por no haberse recurrido en plazo, así como aquellas que, no siendo firmes, tengan que considerarse consolidadas al haberse interpuesto el debido recurso antes del 26 de octubre de 2021. No obstante, esta solución es, para muchos, dudosamente justa, ya que ha abocado a una gran cantidad de

contribuyentes a no poder solicitar la devolución de aquello que en cumplimiento estricto de la norma, abonaron en base a una serie de normas que finalmente fueron declaradas inconstitucionales.

Por otra parte, todo el acervo jurisprudencial y normativo al que nos hemos referido, ha puesto de relieve una situación en la que, dado el carácter potestativo del IIVTNU, algunos Ayuntamientos han sido especialmente rápidos a la hora de adaptar sus Ordenanzas fiscales conforme a lo indicado por el Tribunal Constitucional y el propio RD 26/2011, de 8 de noviembre, mientras que otros municipios no cuentan con una normativa actualizada, con la consiguiente desigualdad que tal situación puede generar entre los contribuyentes y la consiguiente merma de la siempre deseable y exigible seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- ❖ DE JUAN CASADEVALL, J. “El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre)”. *Revista española de Derecho Financiero* núm. 195/2022 parte Estudios. Editorial Civitas, SA, Pamplona. 2022.
- ❖ ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LOPÉZ MARTÍNEZ, J., PERÉZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A. *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general*. 7ª Edición. Tirant Lo Blanch. Valencia.
- ❖ FUERTES LÓPEZ, F.J. “De nuevo sobre el Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: plusvalía, regulación por Decreto-Ley, regímenes estatal y foral a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo”. *Revista Aranzadi Doctrinal* núm. 6/2023 parte Jurisprudencia. Doctrina. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2023.
- ❖ FUERTES LÓPEZ, F.J. “Sobre la Sentencia difundida, pero no publicada, del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021”. *Revista de Derecho Vlex*. Núm. 236, enero 2024.
- ❖ GARCÍA FERRERO, D. “La problemática fiscal de la propiedad en el ámbito local ante los impuestos de aplicación facultativa: el Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (Dir.) y otros. *Dimensión fiscal del derecho de propiedad*. Dykinson. Madrid. 2020. Págs. 217-242.
- ❖ HERNÁNDEZ GARDE, M.B. “¿Tributos justos? Sirva de (mal) ejemplo el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)”. *La humanización del proceso: Homenaje al profesor Manuel Morón Palomino*. LÓPEZ-FRAGOSO ÁLVAREZ, T.V., (Dir.), GONZÁLEZ NAVARRO, A. (Dir.) y MARRERO GUANCHE, D. (Coord.). Dykinson. Madrid. 2023. Págs. 297-314.
- ❖ HERRERA MOLINA, P.M. *La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la inconstitucionalidad de la plusvalía*

municipal). Publicado en Revista Quincena Fiscal núm. 6/2020 parte Jurisprudencia. Comentarios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2020.

- ❖ MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, M., y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*. Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor (Navarra). 19ª Edición.

- ❖ MERINO JARA, I. (Director); LUCAS DURÁN, M. (Coordinador) y otros. *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*. Tecnos, Madrid, 12ª Edición.

- ❖ PÉREZ ROYO, F. (Director) y otros. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, Madrid. 14ª Edición.

JURISPRUDENCIA

- ❖ STC 22/1981, de 2 de julio. ECLI:ES:TC:1981:22
- ❖ STC 6/1983, de 4 de febrero. ECLI:ES:TC:1983:6
- ❖ STC 37/1987, de 26 de marzo. ECLI:ES:TC:1987:37
- ❖ STC 15/1990, de 4 de octubre. ECLI:ES:TC:1990:15
- ❖ STC 14/1998, de 22 de enero. ECLI:ES:TC:1998:14
- ❖ STC 46/2002, de 14 de febrero. ECLI:ES:TC:2002:46
- ❖ STC 96/2002, de 25 de abril. ECLI:ES:TC:2002:96
- ❖ STC 26/2017, de 10 de febrero. ECLI:ES:TC:2017:26
- ❖ STC 37/2017, de 1 de marzo. ECLI:ES:TC:2017:37
- ❖ STC 59/2017, de 11 de mayo. ECLI:ES:TC:2017:59
- ❖ STC 126/2019, de 31 de octubre. ECLI:ES:TC:2019:126
- ❖ STC 182/2021, de 26 de octubre. ECLI:ES:TC:2021:182
- ❖ STC 17/2023, de 9 de marzo. ECLI:ES:TC:2023:17
- ❖ STS 3780/1995, de 27 de junio. ECLI:ES:TS:1995:3780
- ❖ STS 8100/1998, de 10 de noviembre. ECLI:ES:TS:1998:8100
- ❖ STS 2694/2002, de 16 de abril. ECLI:ES:TS:2002:2694
- ❖ STS 1470/2020, de 10 de noviembre. ECLI:ES:TS:2020:3724
- ❖ STS 1496/2020, de 11 de noviembre. ECLI:ES:TS:2020:1496
- ❖ STS 978/2023, de 4 de julio. ECLI:ES:TS:2023:3100
- ❖ STS 949/2023, de 10 de julio. ECLI:ES:TS:2023:3294
- ❖ STS 985/2023, de 13 de julio. ECLI:ES:TS:2023:3316