



Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo

Facultad de Derecho

GRADO EN DERECHO

TRABAJO FIN DE GRADO

EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS
TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)
(TAX ON THE INCREASE IN VALUE OF URBAN LAND)

Alumno: Ignacio Gómez Leiva

Convocatoria: Ordinaria Segundo Semestre

RESUMEN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo potestativo, es decir no obligatorio, que recauda el ayuntamiento gravando 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 recogido en el artículo 104 del Texto Refundido Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Por tanto, la problemática del asunto gira en torno a que se cobrase el impuesto independientemente de que hubiera pérdidas o ganancias ya que se basaban en el valor catastral del bien en ese preciso momento y le aplicaban unos coeficientes multiplicadores dando lugar siempre al pago del impuesto por el contribuyente. En definitiva, las posturas del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional consideran inválido este impuesto declarando nulo el método de cálculo de la base imponible interviniendo el legislador con rapidez mediante Real Decreto-Ley para evitar el vacío legal del impuesto, aunque con vistas en un futuro de cuestionar su constitucionalidad.

ABSTRACT

The Tax on the Increase in Value of Land of an Urban Nature is a direct optional tax, that is, it is not mandatory, which is collected by the city council by taxing the increase in value experienced by said land and which is revealed as a result of the transfer of ownership. of the land by any title or the constitution or transmission of any real right of enjoyment, limiting the domain, on the aforementioned land collected in article 104 of the Consolidated Text Regulatory Law of Local Treasury (TRLRHL). Therefore, the problem of the matter revolves around the fact that the tax was collected regardless of whether there were losses or gains, since they were based on the cadastral value of the property at that precise moment and applied multiplier coefficients, always giving rise to the payment of the tax. by the taxpayer. In short, the positions of the Supreme Court and the Constitutional Court consider this tax invalid, declaring null the method for calculating the tax base, and the legislator intervening quickly by Royal Decree-Law to avoid the legal vacuum of the tax, although with a view to a future of question its constitutionality.

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

CE.....	Constitución Española de 1978
IIVTNU.....	Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
TRLRHL.....	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
IRPF.....	Impuesto de la Renta a las Personas Físicas
TC.....	Tribunal Constitucional
STC.....	Sentencia del Tribunal Constitucional
ICIO.....	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IBI.....	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
TS.....	Tribunal Supremo
CC.....	Código Civil
LGT.....	Ley General Tributaria
TRLRCL.....	Texto Refundido Ley del Catastro Inmobiliario
OF.....	Ordenanza Fiscal
FJ.....	Fundamentos Jurídicos
EAC.....	Estatuto de Autonomía de Cataluña
IVTM.....	Impuesto Sobre Vehículos de Tracción Mecánica
BI.....	Base Imponible
NFG.....	Norma Foral de Guipúzcoa
TJUE.....	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
NFA.....	Norma Foral de Álava
IAE.....	Impuesto sobre Actividades Económicas
ART.....	Artículo
SA.....	Sociedad Anónima
IVMDH.....	Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburo

INDICE

RESUMEN

ABSTRACT

ABREVIATURAS y ACRONIMOS

1. INTRODUCCIÓN DE LA PLUSVALÍA	1
2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO	2
3. REGULACIÓN ACTUAL DEL IIVTNU	4
4. HECHO IMPONIBLE VS BASE IMPONIBLE	6
5. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA DEL IMPUESTO	12
5.1. - Supuestos de no sujeción y de exención	14
5.2. - Gravamen y cuota íntegra del impuesto	17
5.3 - Devengo del impuesto	19
6. GESTIÓN Y RECLAMACIÓN DE LA PLUSVALÍA	20
7. RECLAMACIONES FUTURAS POR EL REAL DECRETO LEY 26/2021	22
8. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DEL IMPUESTO	24
8.1. - Sentencias del Tribunal Constitucional de fecha 16 de febrero de 2017 (nº26/2017) y 1 de marzo de 2017 (nº37/2017).....	24
8.2. - Sentencia 59/2017 de 11 de mayo.....	25
8.3. - Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, rec. 6226/2017.....	27
8.4. - Sentencia del Tribunal Supremo 9 de diciembre de 2020	28
8.5. - Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021	29
8.6. - Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022	31
9. PROPOSICIÓN DE LEY PLUSVALÍA	34
10. TESIS RELATIVA VS TESIS MAXIMALISTA	36
11. VÍA DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO.....	38
12. CONCLUSIONES.....	39

13. BIBLIOGRAFÍA	41
14. RECURSOS ELECTRÓNICOS	42
15. JURISPRUDENCIA CONSULTADA	43

1. INTRODUCCIÓN DE LA PLUSVALÍA

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), también conocido como Arbitrio de Plusvalía o Plusvalía municipal es un tributo de larga duración en nuestro país concretamente desde el año 1919 en España que grava el aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, como consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce.

Debemos tener presente su actual regulación por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), siendo uno de los tributos no obligatorios que disponen en el ámbito local para su íntegra gestión salvo que declinen su competencia los ayuntamientos. No obstante, como veremos posteriormente no está exento de polémica en la sociedad actual por su imposición pese a que existan pérdidas en la transmisión, aunque desde la sentencia del TC de 31 de octubre de 2019 declara inconstitucional la plusvalía municipal cuando la cuota es superior al incremento patrimonial. Sin embargo, se ha producido en el año 2021 una sentencia de gran relevancia concretamente la sentencia del TC de 182/2021, de 26 de octubre, declarando inconstitucional y nulo la mayoría del art 107 TRLRHL provocando rápidamente la intervención del gobierno para que se pudiera cobrar el tributo a través de un Decreto Ley en el que hay ciertas dudas de su validez debido al principio de reserva de ley en materia tributaria. Las razones principales para la justificación del Decreto Ley sería el vacío legal entre el 26 de octubre y el 9 de noviembre no pudiendo exigirse en esas fechas al no tener efectos retroactivos por lo que si no se actuara con rapidez provocaría una merma recaudatoria a los ayuntamientos, aunque seguramente en los próximos años el Tribunal Constitucional se pronuncie al respecto.

En tiempos de bonanza económica, donde el valor del bien se incrementa y posteriormente a la enajenación del mismo se pagaba el impuesto de plusvalía, no existía discusión alguna en aras de recaudar para el bienestar de la sociedad en su conjunto. Sin embargo, a tenor de la crisis económica, especialmente de la Covid 19, debemos de facilitar los trámites a los ciudadanos y sobre todo de cara al futuro debemos de revisar que los impuestos sean acordes a la realidad actual. Siendo agravado también por las actualizaciones de los ayuntamientos por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) muy afectado por el boom inmobiliario a su vez de otros impuestos como el de Patrimonio que está fuertemente vinculado también por la tenencia de bienes etc.

2. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL IMPUESTO

A nivel internacional debemos acudir a una de las Colonias de Alemania concretamente en el año 1898 aplicando el gravamen de la plusvalía en Kiantschou (China) siendo posteriormente implantado por otras potencias europeas como Reino Unido, Dinamarca, Francia e Italia. En referencia a España, se empieza a tener nociones sobre el impuesto a raíz del fracaso de la desamortización siendo implantado en el año 1919 por el Ministro de Hacienda Gómez Acebo a raíz de la Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917. Una de las cuestiones fundamentales a abordar en el epígrafe es el valor real y el nominal.

- Real Decreto de 13 de marzo de 1919 que aprobaba la plusvalía como un impuesto municipal y de carácter potestativo ofreciendo dos modalidades de cálculo en base a si recaía sobre personas físicas por la transmisión de los terrenos, siempre que hubiese habido una plusvalía o sobre asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente (Tasa de equivalencia) ya que el tipo impositivo se liquidaba periódicamente en periodos de 10 años por el aumento de valor que se hubiese producido por lo que dio lugar a fuertes críticas doctrinales debido al hecho a que tenía más similitud a un impuesto. El valor del gravamen giraba en torno entre el 5% y el 25% para personas físicas o naturales. En el supuesto de la tasa de equivalencia el máximo porcentaje era del 5%. Siendo deducibles al objeto del impuesto las mejoras permanentes, contribuciones especiales o gastos necesarios de enajenación y adquisición. El incremento del valor se calculaba en base a la diferencia entre el valor de la adquisición y el valor de la venta por lo que se comienza por el valor real.

Posteriormente, con el Real Decreto-Ley de 2 de noviembre de 1928, se produce un giro copernicano debido a la derogación del valor "real" por un nuevo método de índices de valoración pasando a un valor "nominal". En la época franquista con la aprobación del Decreto de 25 de enero de 1946 por el que se regulan provisionalmente las Haciendas Locales, debemos tener en cuenta la aparición del sistema de índices de valoración del año 1928, por lo que se aplicará el valor de la diferencia entre la adquisición y la venta teniendo en consideración unos coeficientes establecidos por el ayuntamiento por lo que al efecto disipa el valor real convirtiéndolo en valor nominal. Más adelante, el periodo de la Transición española nos encontramos con la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local provocando el cambio de nombre de "Arbitrio" a "Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos" y siguiendo el modelo de valor nominal con algunos

matices en los que se introduce el concepto de estimación general para los índices de valoración¹ realizando la gestión los ayuntamientos.

Con la entrada de nuestra Constitución Española aparece la “Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales” llamándose “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana” produciéndose un cambio importante para determinar la base imponible tomando como referencia el valor catastral al que se le aplicaba un porcentaje. No obstante, aunque seguimos con el modelo del valor nominal en dicha regulación postconstitucional menciona que la base imponible se fundamenta por el incremento real del valor de los terrenos por lo que una vez analizado podemos ver que el concepto era erróneo.

En definitiva, se puede apreciar que la idea del valor real se ajusta más al concepto de la plusvalía que el valor nominal a través de la imposición de coeficientes conllevando graves perjuicios e inseguridad jurídica a los ciudadanos sobre todo desde la sentencia del TC de 182/2021, de 26 de octubre. Por tanto, actualmente se establecen dos modos a elegir por el particular que son el sistema objetivo en el que los coeficientes se van a ir actualizando anualmente en base a la evolución del mercado inmobiliario y el sistema real que consiste en la diferencia entre el precio de adquisición y de enajenación de esta manera no se vulneraría el principio de capacidad económica art 31 C.E.

A lo largo de los últimos años, en lo que respecta a la recaudación del tributo aumentó desde 832 millones de euros en 2002 a 2577 millones en 2016 aunque el impacto del TC en los años 2017 y 2021 ha conllevado un auténtico terremoto jurídico en el que proliferan las reclamaciones para recuperar el dinero aportado siendo el plazo de autoliquidación (4 años) y de liquidación (1 mes).

¹ Albiñana García Quintana, Cesar, *Génesis y trayectoria del impuesto municipal de plusvalía*. Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica número 228, diciembre de 1985.

3. REGULACIÓN ACTUAL DEL IIVTNU

Antes de hacer mención a la actual regulación del impuesto por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), hay que tener presente el principio de jerarquía normativa en el que se aplica la superioridad de unas normas frente a otras en vista siempre de que la competencia recae sobre las entidades locales. Por tanto, vamos a hacer mención a uno de los artículos fundamentales de nuestra Carta Magna para el entendimiento de los principios que inspiran el sistema tributario español. El art 31.1 C.E establece: *“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”*.

Del precepto mencionado, podemos concluir varios principios entre los que destacan: capacidad económica, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, y generalidad. Más adelante, remarcar el ámbito competencial en relación al tributo de carácter local art 133.2 C.E que establece “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes”. A raíz de esto, se puede concluir que tienen la potestad las entidades locales para la creación y exigibilidad de los tributos. No obstante, hay que tener en cuenta las diversas controversias a nivel jurídico sobre el tema en el que debemos mencionar una de las sentencias más relevantes a mi juicio STC 31/2010 en la que el TC se pronunció sobre la constitucionalidad o no de varios preceptos del Estatuto de Autonomía de Catalunya.

Establece el Tribunal en la citada STC 31/2010 (FJ 140) que “(...) El segundo inciso del art. 218.2 EAC recoge la posibilidad de que la competencia autonómica en materia de financiación local incluya la capacidad para establecer y regular los tributos propios de las entidades locales. (...) Ahora bien, según resulta de los arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE, **la creación de los tributos locales ha de operarse a través del legislador estatal**, “cuya intervención reclaman los apartados 1 y 2 del artículo 133 de la Constitución”, potestad normativa que tiene su anclaje constitucional “en la competencia exclusiva sobre Hacienda General (art. 149.1.14 CE), debiendo entenderse vedada, por ello, la intervención de las Comunidades Autónomas en este concreto ámbito normativo” (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 22). Se trata, en suma, de una potestad exclusiva y excluyente del Estado **que no permite intervención autonómica en la creación y regulación de los tributos propios de las entidades locales.**

Cuestión distinta, ajena además a la norma cuestionada, es que la Comunidad Autónoma pueda ceder sus tributos propios a las corporaciones locales de su territorio, como tiene reconocido nuestra doctrina (STC 233/1999, FJ 22). En conclusión, el segundo inciso del art. 218.2 EAC (“Esta competencia puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales”) resulta inconstitucional. (...). En consecuencia, ha de declararse inconstitucional y nulo el inciso “puede incluir la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales” del art. 218.2 EAC.

En vista a lo razonado por el Tribunal, prevalece la competencia estatal del Estado para la creación de tributos de las corporaciones locales resolviendo cualquier controversia futura sobre el asunto.

En la normativa actual de la Plusvalía viene regulado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales determinando las bases del régimen jurídico financiero de la Administración Local y los impuestos que pueden exigir entre los que destacan: Art 59 TRLRHL:

Carácter Obligatorio: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Carácter potestativo: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y, no menos importante, Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

4. HECHO IMPONIBLE VS BASE IMPONIBLE

Antes de abordar ambos supuestos es imprescindible que tengamos una idea acerca de su significado por lo que vamos a comenzar con el hecho imponible regulado en el art 20.1 de la Ley General Tributaria “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”. Asimismo, se encuentra regulado en el art 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, basándose en “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”. No obstante, debemos profundizar sobre los elementos del hecho imponible ya que constituye una carga para el particular en caso de que aumente el valor del terreno y en última instancia mencionar que sin la presencia de éstos no se produciría el devengo del impuesto.

a) Incremento de valor: Se trata de uno de los asuntos que más polémica ha generado en la sociedad sobre todo por su relevancia en el ámbito preciso, en referencia al cambio tan radical en la sociedad debido a múltiples factores laborales, económicos, sociales que han supuesto la intervención de nuestros Tribunales a través de sentencias que dirimen el conflicto planteado. Aunque debemos de tener en cuenta que los ayuntamientos que hayan decidido ejercer la competencia del impuesto cobraban de igual modo la plusvalía al contribuyente exista o no incremento de valor por lo que la carga de la prueba estriba en el sujeto pasivo que deberá acreditarlo provocando un proceso largo en el tiempo hasta la resolución del mismo. Debo mencionar que en mis prácticas de notaría , he podido apreciar el desconocimiento de las obligaciones del vendedor sobre el pago de la plusvalía por el incremento de Valor de la transmisión realizada siendo desde mi punto de vista injusto que el propio ayuntamiento utilice un sistema de cuantificación objetiva de la base imponible, donde el valor catastral del terreno se multiplica por unos determinados coeficientes, en función del número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor de los terrenos, obteniendo siempre una cuota tributaria positiva en aras de que se pague siempre el impuesto. En definitiva, la plusvalía no grava la transmisión sino los incrementos de la misma siendo obsoleto² el sistema de cálculo actual o intentar invertir la carga de la prueba para que lo tenga que demostrar el ayuntamiento. Sin embargo, la Administración Local le interesa recaudar y que lo justifique el sujeto pasivo. Actualmente, debemos de

² Catiuela Rodríguez José, Enrique, *Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda*. Revista crítica de Derecho Inmobiliario número 752, noviembre de 2015.

mencionar que solamente se cobrará si hay ganancia y lo explicaremos con los métodos de cálculo más adelante.

b) Carácter urbano: Por tanto, conforme al artículo 104.2 TRLRHL “No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”. Por consiguiente, debemos dirigirnos al art. 61.3 TRLRHL “A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”. En definitiva, en el art. 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI) nos resuelve el asunto entendiendo por suelo de naturaleza urbana:

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.

c) Puesta de manifiesto de la transmisión: En referencia a la puesta de manifiesto 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 siempre y cuando sean de naturaleza urbana. Aunque, debemos tener muy en cuenta que habrá unos supuestos de no sujeción y exenciones dentro del propio TRLRHL.

Desde mi punto de vista es imprescindible que se pueda mencionar una Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 7 de diciembre de 2021 en el que se va a realizar una interpretación de la STC 182/ 2021 de 26 de octubre, sobre la obligación de presentar declaración y abonar la cuota resultante estableciendo la siguiente conclusión:

*«Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, tal como se ha indicado anteriormente, el hecho imponible del IIVTNU **se ha realizado con la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana y se ha devengado el impuesto.** Sin embargo, **la declaración de inconstitucionalidad** y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del impuesto **imposibilitan**, tal y como señala el Tribunal Constitucional, **la liquidación y exigibilidad del impuesto, hasta la fecha en la que el legislador estatal lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto** para adecuarlo a las exigencias del artículo 31.3 de la Constitución puestas de manifiesto en los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales anulados.*

*Y **esta modificación de la normativa legal del impuesto no se ha producido hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre**, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que se publicó en el BOE el 9 de noviembre, **entrando en vigor al día siguiente de su publicación.***

En definitiva, con la introducción del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, ha supuesto un gran cambio para evitar el vacío legal del tributo en el que el Ministerio de Hacienda ha confirmado que entre el 26 de octubre y 9 de noviembre se tiene la obligación de la presentación de la declaración del impuesto pero no está obligado a pagarlo.

En segundo lugar, aparece la base imponible regulada de manera genérica en el artículo 50.1 LGT *“la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”* y posteriormente de manera más específica en el artículo 107.1 TRLRHL *“*La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4.

Con la reciente sentencia del TC de 26 de octubre de 2021 que **ha declarado inconstitucional³ el método de cálculo** de la base imponible del impuesto vamos a ir comentando el sistema que había antes y después de la STC. En el sistema antiguo, el valor del terreno de referencia es el valor catastral establecido en el art.22 del Real Decreto Legislativo 1/2004 como “el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones”. No obstante, el valor catastral estará supeditado a una serie de criterios como la localización del inmueble y no superando nunca el valor de mercado. En nuestro caso, nos decantamos por el valor catastral del suelo por lo que vamos a explicar las diferentes fases:

1) Se debe tener en consideración el número de años de tenencia del inmueble con el límite máximo de 20 años en vista del porcentaje establecido por las Ordenanzas locales para cada uno de los supuestos establecidos. Por tanto, se debe multiplicar el valor catastral del suelo x número de años x porcentaje de número de años en función de lo establecido.

2) Una vez realizada la operación vamos a obtener la base imponible (BI) del supuesto

3) Para calcular la cuota a pagar: BI X tipo de gravamen fijado por cada ayuntamiento que no podrá superar el 30%

Vamos a proceder con un ejemplo mucho más ilustrativo para una mejor comprensión, aunque posteriormente iré mencionando los diversos cambios entre la actual y la antigua.

Ejemplo: Minusvalía en la operación

- Un inmueble es adquirido en 2007 por 300.000 € y se vende en 2021 por 290.000 €
- El valor catastral del suelo en la fecha de venta asciende 25.000 €

Plusvalía antes

Base imponible= Valor catastral del suelo x Porcentaje x N° años

$$25.000 \times 3,2\% \times 14 = 11.200 \text{ €}$$

Cuota = BI x Tipo de gravamen

$$11.200 \times 30\% \text{ (tipo máximo legal)} = 3.360 \text{ €}$$

Plusvalía ahora

Con la tarifa nueva de la Plusvalía Municipal, como se ha registrado una pérdida, no se paga el impuesto.

Fuente:<https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/tribunal-constitucional-impuesto-plusvalia-municipal>

³ Moreno García, Alberto, *Plusvalía municipal: Inconstitucionalidad, devolución y pago derivado de la nueva regulación*, editorial Francis Lefebvre, Madrid, diciembre de 2021.

Por consiguiente, podemos apreciar que con el antiguo sistema en caso de que hubiese pérdida para el

Ejemplo: Plusvalía real inferior a la objetiva

- Una vivienda es adquirida en 2014 por 250.000 € y se vende en 2021 por 260.000 €
- En la fecha de venta, valor catastral total es 100.000 € (20% suelo y 80% construcción)

Plusvalía real

Base imponible= % valor suelo sobre el valor total x Plusvalía

20% de 10.000 €: 2.000 €

Sistema objetivo

Base imponible= Valor catastral del suelo x Coeficiente

20.000 x 0,12 = 2.400 €

Elegiríamos el sistema objetivo, al ser menor. Por tanto, Cuota = BI real x Tipo de gravamen

2.000 x 30% (tipo máximo legal) = 600 €

contribuyente la cuota a pagar siempre salía positiva y con el sistema actual ya no se debe pagar.

En contraposición, en el sistema actual de cálculo de la plusvalía debemos tener presente que el contribuyente puede elegir entre dos opciones distintas:

- **La Plusvalía Real**, teniendo en cuenta la diferencia entre el valor de adquisición del terreno y el valor de venta aplicando el porcentaje del valor catastral del suelo
- **Sistema objetivo**: A través de la aplicación de una serie de coeficientes en función del número de años transcurridos en la que el gobierno irá actualizando en base a la evolución del mercado inmobiliario. Dichos coeficientes se multiplicarán por el valor catastral del suelo para conocer la base imponible

A continuación, les muestro unas imágenes de que no es mejor un sistema u otro, sino que dependerá de la situación del caso:

Fuente: <https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/tribunal-constitucional-impuesto-plusvalia-municipal>

Ejemplo: Plusvalía real superior a la objetiva

- Una vivienda es adquirida en 2017 por 310.000 € y se vende en 2021 por 350.000 €
- En la fecha de venta, valor catastral total es 100.000 € (60% suelo y 40% construcción)

Plusvalía real

Base imponible= % valor suelo sobre el valor total x Plusvalía

60% de 40.000 €: 24.000 €

Sistema objetivo

Base imponible= Valor catastral del suelo x Coeficiente

60.000 x 0,17 = 10.200 €



Elegiríamos el sistema objetivo, al ser menor. Por tanto, Cuota = BI objetivo x Tipo de gravamen

10.200 x 30% (tipo máximo legal) = 3.060 €

Fuente: <https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/tribunal-constitucional-impuesto-plusvalia-municipal>

5. ANÁLISIS DE LA NATURALEZA DEL IMPUESTO

Para saber la naturaleza del impuesto debemos acudir a los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, que aprueba el TRLRHL del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). A tenor de lo interpretado en estos artículos se deduce un tributo de ámbito municipal siendo potestativo, directo, real e instantáneo. Por tanto, vamos a proceder al análisis de cada uno de estos aspectos relevantes:

a) Carácter municipal y potestativo:

Conforme al artículo 59 del TRLRHL, las entidades locales mediante Ordenanzas fiscales podrán exigir el impuesto o no según sus preferencias al igual que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). No obstante, en referencia a la recaudación total municipal la plusvalía no supone un porcentaje muy elevado ya que el Impuesto sobre bienes Inmuebles (IBI) supone una gran parte del presupuesto de los ingresos alrededor del 25%. En lo que respecta al carácter potestativo, debemos tener presente nuestra Constitución Española (CE) debido a la relevancia de la misma para que la plusvalía pueda estar regulada en el TRLRHL a tenor del art 133.1 y 2 CE.

Artículo 133.1 CE «La **potestad** originaria para establecer los **tributos** corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley ».

Artículo 133.2 CE: «Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir **tributos** de acuerdo con la Constitución y las leyes»

Por tanto, en virtud de la Carta Magna (CE) podrán actuar a raíz de sus competencias dentro de su ámbito de aplicación con la finalidad de recaudar y poder distribuir el dinero a sus ciudadanos siempre y cuando no tenga carácter confiscatorio para el contribuyente a tenor del pronunciamiento del TS de 9 de diciembre de 2020 que considera confiscatorio el IIVTNU (plusvalía) cuando la cuota impositiva absorba la totalidad de la riqueza gravable. Por ejemplo, ante un incremento de valor de 27.477,15 euros y la cuota del IIVTNU asciende a 85.847,76 euros es evidente que es contraria a los principios de capacidad económica en el que el impuesto no puede en ningún caso gravar actos o hechos que "*no sean exponentes de una riqueza real o potencial*". y a la prohibición de confiscatoriedad no siendo acorde a las exigencias de nuestro Ordenamiento Jurídico.

b) Impuesto Directo

A tenor del art. 104 TRLRHL es un tributo directo ya 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. Uno de los aspectos más llamativos sobre si el tributo es directo, sería si pudiese ser repercutido a terceras personas ya que salvo pacto en contrario entre las partes el impuesto de la plusvalía se hace cargo el transmitente ,es decir, el vendedor aunque en el mercado inmobiliario en el sector de la Construcción cada vez más se intenta que lo pague el comprador mediante posibles pactos o acuerdos entre las partes conforme al Principio de Autonomía de la Voluntad art 1255 Código Civil (CC) .

La cláusula sería: “Por acuerdo expreso de las partes, todos los gastos, honorarios, impuestos y arbitrios de cualquier índole que se deriven o se relacionen con el presente contrato, o con su elevación a la escritura pública, serán a cargo del comprador, incluso el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Sin embargo, el TS considera estos acuerdos abusivos ya que la parte fuerte (constructora) impone a la parte débil (consumidor) una carga bastante dañina para los intereses del consumidor pudiendo provocar un grave perjuicio, por ello se considera que se vulnera la buena fe contractual entre las partes. No obstante, debemos tener presente la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (LGT) art 17.5 “Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”. En consecuencia, los propios ayuntamientos acudirán a la constructora (persona jurídica) repercutiendo el impuesto al transmitente y no al consumidor.

c) Impuesto Real

Se trata de un impuesto real, dado que lo que nos importa no es la condición que pueda tener el sujeto en función de su capacidad económica, sino que realice el hecho imponible que posteriormente comentaremos. En definitiva, el aumento del patrimonio por parte del contribuyente (sujeto pasivo) por la transmisión de un determinado bien o la constitución de un Derecho Real como por ejemplo el usufructo en el que la obligación recae sobre el nudo propietario pero una vez se extinga el vínculo entre el nudo propietario y el usufructuario ya no estará obligado a pagarlo el propietario.

d) Carácter Instantáneo

Debemos tener presente que el devengo del impuesto coincide con la realización del hecho imponible por lo que dispone de carácter instantáneo. No obstante, tenemos que discernir entre actos inter vivos produciéndose el devengo en el momento de la transmisión o mortis causa en el que la transmisión no tiene lugar en el momento de aceptación de la herencia sino en el momento de la defunción del causante o mortis causa. Un ejemplo bastante común en la compraventa de un bien inmueble sería que la transmisión se realizase cuando el comprador dispone en poder y posesión el bien generalmente a través del otorgamiento en escritura pública, aunque rige el principio de libertad de forma.

5.1. - Supuestos de no sujeción y de exención

Concretamente para que no exista sujeción al impuesto debemos tener presente que no se cumpla ninguno de los requisitos del hecho imponible que hemos mencionado anteriormente. Vamos a proceder al análisis de dichos supuestos:

- El incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Para conocer el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo por lo que debemos acudir al Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Nos debemos basar en el art 7.3 que define en cierta medida el suelo rústico como aquel que no sea de naturaleza urbana conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, ni está integrado en un bien inmueble de características especiales.

- Aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal

Art 104.3 LRHL: “No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

A tenor de lo establecido, es muy importante conocer que los bienes no sujetos son privativos de los cuáles un miembro de la familia decide poner en común con el otro cónyuge en gananciales. Por otro lado, la transmisión de esos bienes privativos al cónyuge pueden ser de carácter gratuito en el que no exista una contraprestación como por ejemplo la donación o a contrario sensu de carácter oneroso que implica una prestación recíproca por ambas partes. El ejemplo por excelencia sería la compraventa.

En definitiva, el régimen económico de la pareja en gananciales o en separación de bienes será vital para resolver muchas de las controversias que puedan surgir con el tributo.

- La Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria

Art 104 TRLRHL No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

- Supuestos de exención

En primer lugar, la exención implica el supuesto en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la Ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal en base a la Ley General Tributaria (LGT). Una vez conocemos la definición vamos a mencionar los casos recogidos en el art 105 TRLRHL: Desde un prisma objetivo y subjetivo.

Punto de vista objetivo:

a) La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.

b) Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.

c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta Ley.

Punto de vista Subjetivo:

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

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

c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.

d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

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

f) La Cruz Roja Española.

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

5.2. - Gravamen y cuota íntegra del impuesto

Artículo 108 del TRLRHL, para calcular la cuota íntegra de este impuesto debemos de multiplicar la base imponible por el tipo de gravamen siendo este último fijado por cada ayuntamiento sin que pueda exceder del 30 por ciento. El ayuntamiento de Avilés establece la siguiente tabla:

Año	Tipo de gravamen							
	1 hasta 5 años	%	Hasta 10 años	%	Hasta 15 años	%	Hasta 20 años	%
2021	22	0.00%	22	0.00%	22	0.00%	22	0.00%
2020	22	0.00%	22	0.00%	22	0.00%	22	0.00%
2019	22	0.00%	22	0.00%	22	0.00%	22	0.00%
2018	22	- 26.67 %	22	- 26.67 %	22	- 26.67%	22	- 26.67 %
2017	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2016	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%

2015	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2014	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2013	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2012	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2011	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2010	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2009	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2008	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2007	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2006	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%	30	0.00%
2005	30	3.45%	30	3.45%	30	3.45%	30	3.45%
2004	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%
2003	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%
2002	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%
2001	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%
2000	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%	29	0.00%

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda

5.3 - Devengo del impuesto

Art 109.1 TRLRHL. El impuesto se devenga:

- a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.
- b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

Por ejemplo, el devengo del **IIVTNU** en la compraventa de un bien inmueble se produce en el momento en que se ponga en poder y posesión del comprador. En cambio, debemos diferenciar si la transmisión es inter vivos o mortis causa. Si fuera inter vivos se produciría de manera inmediata en el momento de la transmisión, pero si es mortis causa en el momento del fallecimiento del causante.

6. GESTIÓN Y RECLAMACIÓN DE LA PLUSVALÍA

Debemos tener presente que al ser un tributo potestativo el ayuntamiento puede quitarlo o establecerlo, pero para ello es fundamental la aprobación de una Ordenanza fiscal (OF). En referencia al impuesto, el ayuntamiento puede elegir entre un sistema de autoliquidación en el que es el propio contribuyente quien debe realizar todas las gestiones para presentar a la propia Administración o el sistema de declaración que recae sobre la propia Administración, aunque debemos tener en cuenta que la mayoría de los tributos se encuentran en régimen de autoliquidación otorgando la responsabilidad al contribuyente. Acudimos al art 110 TRLRHL:

. Artículo 110. Gestión tributaria del impuesto.

1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

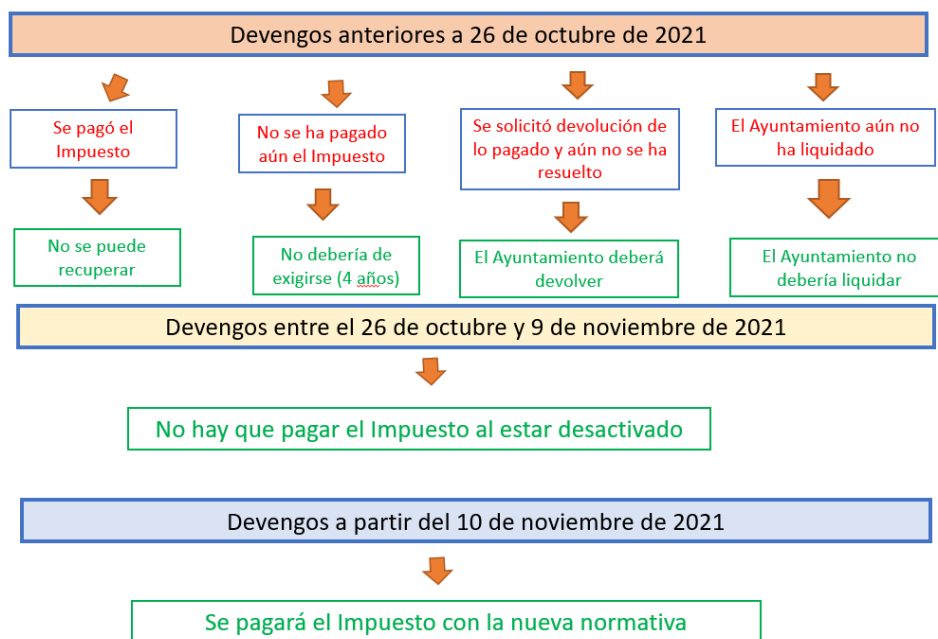
a) Cuando se trate de actos ínter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

En cuanto a la reclamación de la plusvalía debemos saber si se opta por la autoliquidación o por el sistema de declaración ya que los efectos para su reclamación y su presentación serán distintos. Vamos a comenzar por el ámbito de la autoliquidación en el que el contribuyente dispone de un plazo de prescripción de 4 años para poder reclamar la rectificación de la plusvalía por lo que el particular tiene la facultad de pedir la rectificación si se ha presentado únicamente entre el 26 de octubre de 2018 y 26 de octubre de 2021. Por tanto, delimita su ámbito temporal. No obstante, entre el 26 de octubre de 2021 y el 8 de noviembre de 2021 que supone la entrada en vigor del RD 26/2021 se debe considerar la imposibilidad de determinar la base imponible por lo que no habría plusvalía. En cambio, en el sistema de declaración presentado por el particular será el ayuntamiento el responsable del procedimiento disponiendo el particular del plazo de 1 mes para la reclamación administrativa de la plusvalía por lo que si no se presentó el recurso en plazo habría adquirido firmeza y no es posible recurrir.

Las vías⁴ mencionadas anteriormente serán las dos prioritarias, pero se podría contemplar con escasas opciones a mi juicio alegar la posibilidad de la nulidad de pleno derecho dado que los ayuntamientos utilizaron los métodos de cálculo inconstitucionales por vulneración del principio de capacidad económica y la posibilidad de que el asunto acabe en un contexto europeo son bastante escasas al tratarse de una materia estatal y no competencia europea. Por consiguiente, la única opción sería alegar una doble imposición.

A continuación, les muestro un esquema bastante ilustrativo:



Fuente: Consejo General de Economistas

⁴ Guadamillas Pleite, Francisco, *La plusvalía, un impuesto que agoniza*. Actualidad administrativa número 2 de 2020.

7. RECLAMACIONES FUTURAS POR EL REAL DECRETO LEY 26/2021

Debemos tener en consideración la posible modificación en un futuro no muy lejano del RD 26/2021 por el Tribunal Constitucional en vista a los dos posibles recursos admitidos a trámite para declarar la inconstitucionalidad del mismo. Concretamente, el recurso 735/2022 del grupo parlamentario popular y el recurso 825/2022 del grupo parlamentario Vox.

Vamos a proceder al análisis de cada uno de ellos al disponer en primera instancia de la legitimidad en base al art 32.1 de la Ley Orgánica 2/1979 del Tribunal Constitucional y disponer 50 diputados para su interposición.

- **Por la utilización indebida de un Real Decreto Ley:** El pilar fundamental del Decreto Ley es la extraordinaria y urgente necesidad artículo 86 CE por el que se cuestiona el ámbito de aplicación del mismo debido al retraso del legislador para la reforma del impuesto debiendo tener presente la STC 59/2017 de 11 de mayo en el que se le avisaba para que actuara en consecuencia hasta la llegada del Real Decreto Ley 26/2021. Por otra parte, la posibilidad de modificar lo establecido en el impuesto puede afectar al **deber de contribuir** de los ciudadanos y que a la postre se vería también perjudicado por **el principio de reserva de ley** art 133.1 C.E por influir en los elementos esenciales del tributo.

- **Por la vulneración del principio de capacidad económica:** Se encuentra regulado en el Art 31 CE en el que la nueva normativa del RD permite el cálculo de la base imponible de la plusvalía por el método real pero no dispone de la posibilidad de deducción de gasto o inversión sobre el inmueble. Por consiguiente, puede conllevar que la base imponible del tributo no pueda reflejar la capacidad económica pudiendo considerarse que sea confiscatorio.

No obstante, en caso de estimar la declaración de inconstitucionalidad⁵ podría generar un nuevo vacío legal entre el 10 de noviembre de 2021 y la fecha futura hasta que entre en vigor la nueva norma dando lugar a numerosos interrogantes si ocurriera. Desde mi punto de vista, las probabilidades de éxito de los recursos planteados son bastante altas y deberíamos mencionar la posibilidad de limitar los efectos para que los particulares tengan dificultades para reclamar. Disponemos de Sentencias que confirman lo comentado anteriormente STC 126/2019 de 31 de octubre y sobre todo la STC 182/2021 de 26 de octubre. Además, los efectos afectarán a las liquidaciones realizadas por el ayuntamiento al no haberse recurrido

⁵ Calvo Verguez, Juan, *La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*, editorial La Ley, año 2022.

en el plazo de 1 mes y a las autoliquidaciones cuya rectificación no se haya solicitado antes de la futura declaración de inconstitucionalidad en vista a lo dispuesto en la STC de 26 de octubre de 2021. En definitiva, lo ideal sería para defender los derechos de los contribuyentes que puedan recurrir la liquidación o autoliquidación en virtud del cambio normativo y por tanto no verse perjudicados.

8. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL DEL IMPUESTO

8.1. - Sentencias del Tribunal Constitucional de fecha 16 de febrero de 2017 (nº26/2017) y 1 de marzo de 2017 (nº37/2017)

Vamos a comenzar con la **STC 26/2017** de fecha 16 de febrero de 2017, que declara inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Guipúzcoa (NFG). En primer lugar, El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia, decide plantear una cuestión de inconstitucionalidad en base a los arts 1.4 y 7.4 de la NFG por considerar que se pueda vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad art 31 C.E. El conflicto estriba en la no acreditación del incremento de valor de un bien inmueble de naturaleza urbana de Bitarte S.A valorado en una cantidad de 3.101.222,45 euros, siendo enajenado finalmente por 600.000 euros. Sin embargo, se procedió a la liquidación del impuesto por el ayuntamiento de Irún de 17.899,44 euros. Por lo que con la normativa vigente no daría lugar a ningún ingreso para la corporación local. Una de las cuestiones clave en el análisis de la sentencia radica sobre la constitucionalidad en la forma de la determinación del incremento de valor (art 4 NFG) y la comprobación de que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del Impuesto sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas (art 7.4 NFG). No obstante, se declara la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad en base a los arts. 107 y 110.4 TRLRHL. En definitiva, debemos tener presente que la nulidad de los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la NFG, solo pueden darse en el supuesto que no exista incremento de valor evitando por ello que se considere la Norma Foral inconstitucional. En los Fundamentos Jurídicos (FJ) encontramos lo siguiente:

“Es constitucionalmente admisible que «el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos”. SSTC 233/1999 de 16 de diciembre.

Lo que se pretende es acreditar la buena fe del legislador evitando que se considere el carácter confiscatorio en aras del bienestar de la ciudadanía.

“En ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia”. SSTC 19/2012, de 15 de febrero.

A modo de conclusión, el TC exige un cambio en la normativa al legislador que como veremos posteriormente ha evolucionado de una manera considerable.

Posteriormente, la **STC 37/2017** de fecha 1 de marzo de 2017, declaró inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4, de la Norma Foral de Álava (NFA) planteado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz, en relación con los arts. 1.4 y 7.4, de la NFA siendo un caso muy parecido a la STC 26/2017 en el que se limitaba la inconstitucionalidad de los preceptos a la no acreditación de incrementos de valor. En consecuencia, de los acontecimientos vividos en ambas sentencias similares ya que se exige una actuación con la diligencia debida en base al principio de seguridad jurídica, el legislador decidió actuar de manera ágil y por razones de urgencia, el Consejo de Gobierno Foral aprobó el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU. De cualquier modo, el TC decide aislarse sobre el pronunciamiento de los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL por no ser relevantes en la decisión por lo que debemos esperar más adelante el pronunciamiento sobre esta cuestión en la **STC 59/2017**, de 11 de mayo.

La conclusión en base a los FJ:

“Se llega a la conclusión de que el tratamiento que dicha Norma foral otorgaba a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaba sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE. Conclusión esta que debe ahora extenderse igualmente a la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava”.

8.2. - Sentencia 59/2017 de 11 de mayo

La Sentencia de 11 de mayo de 2017 del Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de modo que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es contrario a nuestra Carta Magna de 1978 salvo en los casos que no se pueda apreciar un aumento de valor del mismo disponiendo de una base consolidada en las STC de Guipúzcoa

y Álava (n.º 26/2017 y 37/2017). No obstante, debemos de precisar que el objeto del impuesto es el incremento del valor de esos terrenos en el tiempo estipulado hasta su venta, aunque en realidad el impuesto se encuentra vinculado a la mera titularidad del terreno sin tener en cuenta el incremento o no. Los ayuntamientos pueden adoptar la reducción del valor catastral hasta un 60 por ciento durante los cinco años siguientes a su revisión, o la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales. En cuanto al método de cuantificación objetivo se admite por el TC siempre que se haya producido un incremento de valor y se considera que se ha vulnerado el principio constitucional de capacidad económica regulado en el artículo 31 de la CE, en virtud de asociar el impuesto a la titularidad del sujeto y no por el incremento de los terrenos estableciendo la siguiente conclusión:

“El tratamiento que los preceptos cuestionados del TRLRHL 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 inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE.”

Por tanto, confirma que los preceptos cuestionados deben ser inconstitucionales siempre que se acredite el no aumento de valor, (STC 26/2017, fj 3; y STC 37/2017, fj 3).

En base a los medios de prueba para demostrar la existencia o no de incremento, el TC se pronuncia de la siguiente manera:

«la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa»

A mi juicio, el pronunciamiento es correcto y el legislador debería haber planteado una modificación del impuesto que se ha demorado en el tiempo causando grave inseguridad jurídica a los ciudadanos que no saben en cierto modo el posible alcance temporal de la sentencia. Además, otra de las cuestiones llamativas es la presunción iuris et de iure, de no admitir prueba en contrario, por parte del sujeto pasivo. Para finalizar, es entendible el ánimo recaudatorio de nuestros políticos poniendo demasiadas trabas a los particulares en aras de evitar una merma recaudatoria de ingresos, aunque creo que la elección de los miembros del TC debería de cambiar radicalmente y no ser elegidos por el Congreso y Senado sino por todos los miembros de la carrera judicial.

8.3. - Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, rec. 6226/2017

La STS de 9 de julio de 2018 analiza la cuestión de la inconstitucionalidad establecida por STC 59/2017 de 11 de mayo de 2017, en base a los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales. Uno de los aspectos más relevantes es la adopción por el TS de la “tesis relativa” frente a la “maximalista” que iremos analizando más adelante en profundidad. No obstante, la tesis elegida implica la nulidad parcial de los artículos 107.1, 107.2.a) del TRLRHL y la nulidad total del art 110.4 en el que se podría contemplar la tesis maximalista. En cuanto a los diversos argumentos para el TS debemos de profundizar en el Fundamento Jurídico cuarto:

- Inconstitucionalidad parcial de los arts 107.1, 107.2.a del TRLRHL: El TS establece la confirmación del fundamento de la inconstitucionalidad “pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica” y sobre todo conocer la voluntad del TC para establecer la posible vulneración del principio de capacidad económica ya que se considera la posible compatibilidad entre ambos supuestos en base al principio constitucional mencionado anteriormente. Por tanto, los posibles efectos que quería establecer el TC, únicamente se darán en situaciones de pérdida⁶.

- Inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL:

El TS se fundamenta en la nulidad total del art 110.4 del TRLRHL en el que existe cierta discrepancia en base al fundamento jurídico 5º de la STC que vamos a mencionar a continuación:

«”la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto”»

No obstante, el carácter exclusivo de modificación del impuesto no es óbice para que el particular pueda realizar la práctica de la prueba que demuestre la inexistencia de esos

⁶ Merino Casana, Fernando, *Los incrementos de valor inconstitucionales en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Revista de estudios de la Administración Local y Autónoma número 8, noviembre de 2017.

incrementos de valor. Además, la demora del legislador en la modificación del tributo no contribuye a la causa. En vista de lo cual, se debe declinar la tesis maximalista que establece la figura del legislador como el eje central para acreditar la inexistencia de la plusvalía con la futura regulación. El TS considera que se “desnaturaliza” el fallo de la STC 59/2017 al no poder el particular aportar las pruebas que considere oportunas. Aunque en el ámbito de la carga de la prueba se establece que corresponde al sujeto pasivo conforme al artículo 105.1 LGT y se debe mencionar la siguiente conclusión: “Al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica” (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5).

Para precisar el asunto, contempla el Tribunal Supremo que el sujeto pasivo podrá:

- a) Ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas.
- b) Optar por una prueba pericial que confirme tales indicios.
- c) Emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU.

8.4. - Sentencia del Tribunal Supremo 9 de diciembre de 2020

El Tribunal Supremo ha procedido a la nulidad del impuesto de la plusvalía municipal por considerar el carácter confiscatorio, aunque exista ganancia acreditada disponiendo de una nueva sentencia del TC de 31 de octubre de 2019 no mencionada anteriormente que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía cuando no se pueda demostrar un incremento patrimonial. No conviene olvidar que el TS no establece la manera que se debe determinar el incremento del valor y debido al retraso del legislador establece la nulidad en base a la siguiente conclusión:

“Resulta contraria a Derecho, por implicar un claro alcance confiscatorio, una liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de

manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable”

Una de las posibilidades que se contempló, cuando se acredita una ganancia de 17473,71 euros y la cuota a pagar asciende a 76847,76 euros hubiera sido la devolución del exceso contemplado. Sin embargo, en palabras del TS menciona lo siguiente:

«completamente insatisfactoria desde la perspectiva material del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad».

Por consiguiente, se establece la rectificación de la autoliquidación objeto del litigio fundamentada en la correspondiente devolución del ingreso indebido sumado a los intereses legales correspondientes y mencionando el papel del legislador en la modificación de la plusvalía para que actúe en consecuencia y evitar la posible intervención en el contexto europeo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dado que supera las expectativas incluso del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos del que estableció lo siguiente el TJUE:

«No puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años».

8.5. - Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021

El Tribunal Constitucional ha declarado la nulidad del método de cálculo del impuesto incluyendo en los casos tanto de minusvalía como plusvalía ya que antes solamente se admitía en caso de incremento por lo que la fórmula empleada para el cálculo se basaba en el valor catastral del suelo a efecto del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) sin tener en cuenta la posibilidad de una revalorización del terreno. Por tanto, la sentencia nos deja en una situación de vacío legal para la determinación de la base imponible y a la postre no poder exigir el impuesto a los contribuyentes provocando un grave perjuicio al erario público.

En palabras del TC:

Para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe:

(i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor,

(ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o «presumiblemente se produce[n] con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3, y 126/2019, FJ 3).

No obstante, el gobierno necesita urgentemente buscar una solución⁷ y se decanta por el Real Decreto-Ley 26/2021 existiendo muchas dudas sobre su legalidad y lo más importante sobre su futura vigencia que ya he comentado en el apartado de futuras reclamaciones. En referencia al periodo del año 2021 entre el 26 de octubre y 9 de noviembre no se determinará el devengo del impuesto por lo que no se cobrará. Además, los efectos de la sentencia se fundamentan en la nulidad e inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a y 107.4 TRLRHL suponiendo su expulsión definitiva del Ordenamiento Jurídico y la limitación de la retroactividad no pudiendo afectar tanto a resoluciones y sentencias firmes, como aquellas liquidaciones y autoliquidaciones que no se hubiesen podido recurrir o impugnar en base a la fecha de la publicación de la sentencia. Además, podemos apreciar una primera sentencia en Asturias del juzgado de lo contencioso administrativo número 5 de Oviedo en vista de la STC de 26 de octubre de 2021 en el que se obliga a la devolución de 5960,16 euros a favor del contribuyente en concepto de plusvalía. Para finalizar me gustaría aclarar que, aunque no se exija el cobro de la plusvalía en el periodo transitorio entre la STC de 26 de Octubre y el Real Decreto-Ley 26/2021 es obligatorio presentar la declaración en base a lo establecido a continuación:

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V3074-21), de 7 de diciembre de 2021:

Asunto: interpretación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, sobre la obligación de presentar declaración y abonar la cuota resultante

«Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, tal como se ha indicado anteriormente, el hecho imponible del IIVTNU se ha realizado con la transmisión de la

⁷ Ramos Hernández, Eva, *La plusvalía es declarada inconstitucional: Análisis técnico-jurídico sobre su futuro en los consistorios*. Economist jurist, noviembre de 2021.

propiedad del terreno de naturaleza urbana y se ha devengado el impuesto. Sin embargo, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del impuesto imposibilitan, tal y como señala el Tribunal Constitucional, la liquidación y exigibilidad del impuesto, hasta la fecha en la que el legislador estatal lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del artículo 31.3 de la Constitución puestas de manifiesto en los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales anulados.

Y esta modificación de la normativa legal del impuesto no se ha producido hasta la aprobación del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que se publicó en el BOE el 9 de noviembre, entrando en vigor al día siguiente de su publicación.

En consecuencia, el consultante estará obligado a la presentación de la declaración del IIVTNU, ya que el hecho imponible se ha realizado y se ha devengado el impuesto, pero no está obligado al pago del impuesto, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/2021 ».

8.6. - Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022

El Tribunal Supremo ha realizado una gran labor indicando las maneras más idóneas para los ciudadanos en vista de obtener la solicitud de los ingresos indebidos de la plusvalía. Por consiguiente, se va a delimitar el ámbito de reclamación en la STC 59/2017 y la STC 182/2021. Además, le plantean al TS la siguiente pregunta:

“¿Sería posible la solicitud de ingresos indebidos, por declaración de la inconstitucionalidad de la liquidación practicada en base a un atentado contra el principio de capacidad económica, a través de la declaración de nulidad de pleno derecho del acto administrativo que dicta la liquidación?”

En palabras del TS:

«El objeto de este recurso de casación consiste en verificar si la sentencia impugnada es conforme a Derecho y, en concreto, si se atiene a la jurisprudencia de esta Sala repetidamente establecida en asuntos de semejante naturaleza y protagonizados, varios de ellos, por el mismo contribuyente, BANKIA-, a propósito de la cuestión de si la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia».

Por tanto, podemos obtener conclusiones bastante claras en referencia a la negativa del mismo debido a la presencia del artículo 217 de la LGT que menciona las causas para la declaración de nulidad de pleno derecho admitiendo únicamente al caso planteado:

a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. A pesar de lo comentado, es preciso recordar que los principios rectores del ordenamiento tributario español regulados en el artículo 31.1 de la CE no se consideran derechos y libertades fundamentales cuyo marco se sitúa entre los artículos 14 a 29 de la CE incluyendo el artículo 30.2 de la objeción de conciencia.

Conclusión del TS:

“El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto”.

Una vez descartada la posible nulidad de pleno derecho, la propia sentencia menciona que se debe optar por los procedimientos especiales del artículo 216 y siguientes, pero no establece el mecanismo a seguir limitando o ampliando las posibilidades del particular según lo que pretenda. Desde mi punto de vista, los sujetos perjudicados deberán acudir al art 219 LGT al procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones realizándose a favor de los interesados:

a) Cuando se estime que infringen manifiestamente la ley.

b) Cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

c) Cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

9. PROPOSICIÓN DE LEY PLUSVALÍA

En vista al futuro pronunciamiento del TC sobre la inconstitucionalidad de la aplicación del Real Decreto-Ley 26/2021 es imprescindible mencionar que el legislador tiene que ir planificando una Ley de Plusvalía de carácter urgente para evitar la ola de reclamaciones de los ciudadanos. Una de las propuestas encontradas en base al fallo de la STC 59/2017 fue la del Grupo Parlamentario Popular del día 27 de febrero de 2018 para modificar el TRLRHL y sobre todo fundamentado en lo siguiente:

“Dar rápida respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la Sentencia, sin esperar al proceso de reforma abierto con la creación por parte del Gobierno de la Comisión de Expertos para la revisión y análisis del actual sistema de financiación legal”

Aunque al final dicha proposición de Ley no ha sido convalidada, nos sirve para ir recogiendo algunas de las ideas⁸ que le pueden servir al legislador en un futuro no muy lejano en base a lo siguiente:

a) Si se pretende constatar la inexistencia del incremento de valor, podríamos introducir un nuevo supuesto de no sujeción conforme a la diferencia entre valores reales de transmisión y adquisición. Por consiguiente, el contribuyente debe de declarar la transmisión y aportar las pruebas para su justificación.

b) Para determinar el cálculo se deberá tener en cuenta:

1) En el caso de una transmisión a título oneroso el posible contrato o título de la transmisión.

2) En cambio, si fuese una transmisión a título lucrativo debemos de saber el valor real que se establezca en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

c) Los ayuntamientos realizarán las correspondientes comprobaciones.

d) Si se desea la transmisión del bien para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en consideración el periodo anterior a su adquisición. Vamos a mencionar a continuación el sistema objetivo de coeficientes máximos en función de los años a través de la siguiente tabla aprobada por el RD 26/2021:

⁸ Zuñiga, Ángeles, *El futuro de la plusvalía municipal*, Revista escritura pública número 89 de 2014

Periodo de generación	Coficiente
Inferior a 1 año	0,14
1 año	0,13
2 años	0,15
3 años	0,16
4 años	0,17
5 años	0,17
6 años	0,16
7 años	0,12
8 años	0,10
9 años	0,09
10 años	0,08
11 años	0,08
12 años	0,08
13 años	0,08
14 años	0,10
15 años	0,12
16 años	0,16
17 años	0,20
18 años	0,26
19 años	0,36
Igual o superior a 20 años	0,45

Fuente: Ministerio de Hacienda

Desde mi punto de vista, lo más probable es que tras el pronunciamiento futuro del TC se determine la inconstitucionalidad del RD y el único método válido sea el de la plusvalía real ya que en virtud de la STC de 26 de octubre de 2021 se estimó la invalidez del método objetivo hubiera o no existido incremento. Por tanto, la elección que pretende Hacienda de que el contribuyente pueda elegir el que más le beneficia servirá hasta la resolución del TC, consiguiendo el gobierno su principal objetivo, la procrastinación en exceso del legislador debido a los múltiples casos que debe dirimir.

Además, es fundamental aplicar un periodo transitorio para la entrada en vigor de la futura ley, sin perjuicio de posibles enmiendas que se puedan añadir ya que el objetivo principal estriba en una cierta estabilidad presupuestaria del impuesto, aunque sabemos que la actuación del legislador se dará con cierta lentitud le animamos para que realice un esfuerzo ímprobo en beneficio del conjunto de la ciudadanía.

10. TESIS RELATIVA VS TESIS MAXIMALISTA

La tesis relativa se fundamenta en los supuestos en los que es necesario acreditar el incremento del valor del terreno para poder realizar el pago del impuesto ya que, si no fuera así, los preceptos serían inconstitucionales y nulos conllevando su expulsión “erga omnes” del ordenamiento jurídico cuando se hubiera producido un decremento. Para darle mayor relevancia, añadimos que ha sido el criterio utilizado por varios Tribunales Superior de Justicia (TSJ) entre los que destacan la Comunidad Valenciana, Asturias, Galicia.

En palabras del TSJ de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 16 de noviembre de 2017, rec. 62/2017, establece lo siguiente:

“Que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLRHL”.

En cuanto a la posible práctica de la prueba es requisito “sine qua non” mencionar lo establecido por el TSJ de Extremadura, en sentencia de 13 de julio de 2017, rec. 128/2017, afirma que la prueba pericial constituye “*el medio ordinario de acreditación de la inexistencia de valor*”, debemos de concluir la existencia de una prueba veraz para acreditar o no el incremento.

En una vertiente parecida disponemos del pronunciamiento del TSJ de Asturias, en sentencia de 29 de mayo de 2018, rec. 54/2018, estableciendo que lo mencionado en la escritura pública no tiene porque seguir la tendencia del valor de mercado declinando en definitiva la posibilidad de acreditar la existencia o no del incremento del terreno.

La tesis maximalista radica en que los supuestos nulos e inconstitucionales sean expulsados del Ordenamiento jurídico “ex origine” por lo que a diferencia de la tesis relativa se aplica en los supuestos tanto de incremento como de decremento. Es decir, todas las liquidaciones de la plusvalía deben ser anuladas dado que se ha producido la nulidad total no la parcial de la tesis relativa. Podemos mencionar algunas posiciones referidas a la tesis del TSJ de Madrid, de Castilla y León, Cataluña y Navarra.

En palabras del TSJ de Madrid al no considerar la liquidación del impuesto por considerar los preceptos fuera del ordenamiento jurídico:

“Liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos..) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, ya que conllevaría seguir la misma tendencia que el Tribunal Constitucional rechaza es decir, "dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento", determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad.”

Desde otra perspectiva, si decidimos aceptar la tesis relativa podría desencadenar en la vulneración del principio de seguridad jurídica en función del resultado obtenido siendo constitucionales o inconstitucionales. Sin embargo, en la tesis maximalista que establece la nulidad total podría suponer en base a la STC de 26 de octubre de 2021 un auténtico caos para las arcas públicas sobre todo en el contexto de crisis sanitaria que nos encontramos actualmente, aunque el aviso de manera reiterada en múltiples sentencias es una llamada constante al legislador. En definitiva, optar por una vía u otra no es sencillo, pero me gustaría mencionarles una sugerencia para que el TC establezca un plazo determinado de actuación al legislador y no dejando la actuación al libre albedrío del mismo.

11. VÍA DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO

Debemos de mencionar los requisitos del artículo 32 de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público para acceder a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador fundamentado en que la normativa sea inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea. Sin embargo, el cumplimiento de esos requisitos suponen en efecto una carga o gravamen para los particulares y un beneficio para la Administración ya que es necesario una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que causó el daño y que en el proceso se haya denunciado la inconstitucionalidad de la ley aplicada o la vulneración del Derecho de la Unión Europea. Por consiguiente, vamos a mencionar las palabras del TS sobre el principio de responsabilidad patrimonial del Estado:

“Este principio, en efecto, tal como se infiere de la doctrina del Tribunal Constitucional, que lo aplica al ámbito tributario en relación con la devolución de los ingresos de esta naturaleza realizados al amparo de una ley declarada inconstitucional afecta al ingreso tributario en sí mismo, al acto administrativo en cuya virtud éste ha tenido lugar y a la Administración que lo ha percibido dentro de un sistema tributario que se rige por un principio de equilibrio entre ingresos y gastos.

Podemos concluir que no se puede exonerar al Estado, pero la clave del asunto que supone la limitación a muchos contribuyentes que apelaron en su momento estriba en que hubiesen reclamado la inconstitucionalidad de la norma y el plazo de 5 años anteriores a la fecha de la publicación de la Sentencia en aras de la obtención de la indemnización. Por tanto, los sujetos que decidieran recurrir la existencia de pérdidas sin mencionar el factor de la inconstitucionalidad no podrán hacer nada ante la indemnidad del Estado. En el apartado siguiente de conclusiones ampliaré algo más el tema del epígrafe por lo que debemos de esperar en unos meses si el TJUE decide reconocer la responsabilidad patrimonial del Estado a favor de los recurrentes que apelaron siempre que cumplan los requisitos para acceder a la misma ya que la clave está en la posible vulneración del principio de efectividad. Además, una de las cuestiones trascendentales en las sentencias del TJUE se basan en los efectos “ex tunc” es decir, desde siempre por lo que serían nulos ab initio a partir de la publicación de la sentencia por lo que es de esperar que se pueda realizar una restricción de los efectos retroactivos.

12. CONCLUSIONES

Una vez realizado un profundo análisis del impuesto de la plusvalía, debemos de concluir que la actual regulación en virtud del RD es una situación temporal en el que el gobierno se ampara para evitar la pérdida de ingresos de las entidades locales, aunque a mi juicio no se debe olvidar la reiteración por parte del TC para que el legislador actúe en consecuencia pudiendo apreciar una mala fe clara y rotunda. No obstante, el TC tampoco está exento de culpa debido al hecho de que la mera orden de un mandato “sine die” al gobernante (parte fuerte) se considera una actitud poco ejemplar para los ciudadanos (parte débil). Además, en el contexto europeo ya tienen en cuenta dicha situación en virtud de las palabras del abogado general de la Unión Europea Maciej Szpunar considerando que España realiza una restricción del derecho de sus ciudadanos en aras de reclamar la plusvalía municipal debido a la incompatibilidad del Derecho europeo con el régimen de responsabilidad patrimonial violando el principio de efectividad. Por tanto, en el informe europeo se considera que los particulares pueden reclamar las indemnizaciones por los daños sufridos por la Administración únicamente por ser contrario al Derecho europeo. Desde otra perspectiva, me gustaría mencionar que al principio del periplo del impuesto, se trataba de un sistema más adecuado al ciudadano por el valor de compra y el de venta, no mediante el valor catastral a través de unos coeficientes multiplicadores que pudieran dar lugar a situaciones ficticias de incremento en vista de lo cual a pesar del gran avance en los últimos años sobre esta materia a comentar, es fundamental una profunda reflexión de los ciudadanos sobre la dirección del sistema tributario del futuro y disponer de un mayor control sobre los impuestos. Por consiguiente, es necesario adquirir mayor sapiencia sobre la materia siendo muy recomendable una posible asignatura básica sobre los tributos en las escuelas de nuestro país.

No obstante, debemos de ser conscientes de la necesidad de pagar impuestos justos y equitativos en base a garantizar unos servicios públicos de calidad y sin olvidar la deuda per cápita de aproximadamente 30000 euros que debemos afrontar. Por todo lo mencionado anteriormente, es vital garantizar el principio de seguridad jurídica incidiendo en una crítica al sistema de gestión del tributo potestativo a las entidades locales que determinan si se realiza por liquidación o autoliquidación provocando graves desequilibrios en función del territorio desde el prisma de los plazos. A modo de conclusión, tengo que reconocer la ardua labor para realizar el análisis del impuesto debido a la gran complejidad fundamentado sobre todo en los diferentes pronunciamientos jurisprudenciales en los que se pueden obtener conclusiones antagónicas por diferentes autores, pero siempre conforme a derecho. En definitiva, esperemos que se pueda obtener un rápido pronunciamiento del TC por la aplicación del RD

y lo más importante que el gobierno con la colaboración del resto de la cámara parlamentaria puedan dejar su impronta para garantizar una estabilidad de la plusvalía.

13. BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana García Quintana, Cesar, Génesis y trayectoria del impuesto municipal de plusvalía. Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica número 228, diciembre de 1985.
- Calvo Verguez, Juan, La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad, editorial La Ley, año 2022.
- Cativiela Rodríguez José, Enrique, Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda. Revista crítica de Derecho Inmobiliario número 752, noviembre de 2015.
- Guadamillas Pleite, Francisco, La plusvalía, un impuesto que agoniza. Actualidad administrativa número 2 de 2020.
- Merino Casana, Fernando, Los incrementos de valor inconstitucionales en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica número 8, noviembre de 2017.
- Moreno García, Alberto, Plusvalía municipal: Inconstitucionalidad, devolución y pago derivado de la nueva regulación, editorial Francis Lefebvre, Madrid, diciembre de 2021.
- Ramos Hernández, Eva, La plusvalía es declarada inconstitucional: Análisis técnico- jurídico sobre su futuro en los consistorios. Economist jurist noviembre de 2021.
- Zuñiga, Ángeles, El futuro de la plusvalía municipal, Revista escritura pública número 89 de 2014.

14. RECURSOS ELECTRÓNICOS

-<https://www.gloval.es/nuevo-calculo-del-impuesto-de-plusvalia-todo-lo-que-debes-saber/> utilizado para conocer los diferentes métodos de cálculo a partir del RD 26/2021. Última consulta: 2 de diciembre de 2021.

-<https://www.gtt.es/boletin-juridico-filtro/trabajos-iiivtnu/> utilizado para conocer las diferentes visiones y perspectivas del impuesto. Última consulta: 5 de diciembre de 2021.

-<https://aticojuridico.com/inconstitucionalidad-plusvalia-reclamar/> utilizado para conocer las posibles vías que dispongan los particulares en aras de la devolución del tributo. Última consulta: 5 de marzo de 2022.

-<https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/16719-plusvalia:-cronica-de-una-muerte-anunciada/> usado en vista a conocer la perspectiva global del impuesto y su posible desenlace teniendo en cuenta el contexto europeo. Última consulta: 12 de diciembre de 2021.

-<https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/39956/el-tribunal-supremo-interpreta-la-stc-59-2017-que-declaro-la-inconstitucionalidad-de-determinados-preceptos-de-la-norma-reguladora-del-iiivtnu> utilizado para tener en consideración la visión del TS en base a la diversa jurisprudencia sobre el objeto de la plusvalía. Última consulta: 15 de diciembre de 2021.

-<https://www.nuriapuebla.com/blog/plusvalia-municipal-la-tesis-maximalista-a-casacion/> usado por la diversidad de criterios entre la tesis relativa y la tesis maximalista por el que debemos de esperar un posible pronunciamiento futuro. Última consulta: 18 de diciembre de 2021.

-<https://lanaconsultores.com/proposicion-de-ley-por-la-que-se-modifica-el-impuesto-de-plusvalia-municipal-en-la-ley-de-haciendas-locales/> para conocer la posible proposición de ley del año 2018 para ir recogiendo ideas para la futura regulación de la plusvalía si el RD es inconstitucional. Última consulta: 5 de febrero de 2022.

-<https://arquitasa.com/plusvalia-municipal-iiivt/#:~:text=La%20base%20imponible%20de%20la,valor%20de%20transmisi%C3%B3n%20y%20adquisici%C3%B3n> utilizado para tener en cuenta los elementos de la plusvalía principales, Hecho Imponible y Base Imponible. Última consulta: 2 de abril de 2022.

15. JURISPRUDENCIA CONSULTADA

- Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 16 de febrero de 2017 (nº26/2017).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 1 de marzo de 2017 (nº37/2017).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 (nº 59/2017).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018, rec. 6226/2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2020, rec. 6386/ 2017.
- Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 26 de octubre de 2021 (nº182/2017).
- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 rec 126/2019.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017, rec. 783/2016.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 22 de septiembre de 2017, rec. 21/2017.
- Sentencia del Tribunal Supremo de Cataluña de 2 de marzo de 2017, rec. 138/2015.
- Sentencia del Tribunal Supremo de Navarra de 6 de febrero de 2018, rec. 535/201.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en sentencia de 16 de noviembre de 2017, rec. 62/2017.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 13 de julio de 2017, rec. 128/2017.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 29 de mayo de 2018, rec. 54/2018.