

Universidad Miguel Hernández
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche



Doble Grado en Derecho y Administración y Dirección de
Empresas

Curso académico 2023/2024

Trabajo Fin de Grado

**Reflexiones prácticas sobre el Impuesto sobre el
Incremento de Valor de los Terrenos de
Naturaleza Urbana al hilo de la reciente
jurisprudencia del Tribunal Constitucional**

Alumno: Álvaro Antón Coloma

Tutora: Laura Soto Bernabeu

RESUMEN

En el presente Trabajo de Fin de Grado se comenzará con un breve análisis de la figura del Impuesto de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, explicando los problemas que ha ido generando el tributo a lo largo de los últimos años, así como las dudas acerca de la inconstitucionalidad de algunos aspectos de dicho tributo.

Asimismo, se realizará un estudio de las diferentes cuestiones que se plantean a raíz de la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del 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 por parte del Tribunal Constitucional. Este Tribunal consideró que el sistema para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana infringía el principio de capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad reconocidos en nuestra norma suprema. Profundizaremos en este aspecto analizando su sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021.

Igualmente, procederemos a examinar el uso del Decreto-ley en materia tributaria, debido a la controversia que se ha generado por una posible utilización errónea por parte del Gobierno de dicho instrumento, para llevar a cabo la reforma del régimen jurídico del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con la finalidad de subsanar los artículos declarados nulos e inconstitucionales. Dicha utilización suscitó la interposición de un recurso inconstitucional, por parte del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, contra el Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.

Finalmente, examinaremos la respuesta, opinión y conclusión del Tribunal Constitucional acerca de la posible vulneración de los límites materiales para el uso del Decreto-ley por parte del Gobierno, profundizando para ello, en la sentencia del Tribunal Constitucional, de 9 de marzo de 2023.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.....	7
2.1. Naturaleza y objeto del impuesto.....	7
2.2. La determinación de la base imponible en la anterior normativa.....	11
2.3. La modificación operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.....	16
3. ADECUACIÓN DE LA FORMA DE CALCULAR EL IIVTNU CON LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	24
3.1. El artículo 31.1 de la Constitución española.....	24
3.2. La sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021.....	29
4. EL USO DEL DECRETO-LEY PARA MODIFICAR LA FORMA DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IIVTNU.....	35
4.1. El artículo 9.3 de la Constitución española.....	35
4.2. La sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo de 2023.....	37
5. CONCLUSIONES.....	42
6. BIBLIOGRAFÍA.....	44

ABREVIATURAS

CE	Constitución Española de 1978
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza
LGT	Ley General Tributaria
RDL	Real Decreto Legislativo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo



1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), también conocido como plusvalía municipal, ha planteado numerosos interrogantes desde su entrada en vigor tras la aprobación de la Ley 39/1988.

El problema principal lo encontramos en la manera en la que se cuantificaba la base imponible del tributo, donde se utilizaba un porcentaje del valor catastral del terreno en la fecha de venta, para el cálculo de dicha base. Por ello, con la normativa anterior se generaba una plusvalía imaginaria por el mero paso del tiempo, dando lugar a una base imponible irreal.

No obstante, el tributo se ha seguido exigiendo a lo largo de los últimos 20 años, debido a la tendencia alcista del mercado inmobiliario. En este sentido, teniendo en cuenta que el hecho imponible del tributo es gravar la plusvalía, a partir de 2008, el impuesto se ha aplicado en los supuestos de transmisiones con pérdidas vulnerando, de esta manera, el artículo 31.1 de la Constitución Española (CE), precepto donde se consagran los principios materiales de justicia que ordenan nuestro sistema tributario.

De este modo, la exigencia del tributo en esos casos suponía una vulneración del principio constitucional de capacidad económica y de no confiscatoriedad, reconocido en el mencionado artículo 31 de la CE, como consecuencia de la aplicación del anterior sistema de cálculo de la base imponible. En este sentido, estos principios imponen la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada uno y la exigencia de que dicha tributación no prive totalmente al contribuyente de su renta o patrimonio, con el fin de garantizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Por tanto, con la normativa anterior, en ocasiones, se le exigía al sujeto pasivo una carga tributaria excesiva.

Por todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la inconstitucionalidad de este tributo, concretamente en 2017, en 2019,

en 2021 y en 2022, exigiendo un cambio legislativo para subsanar el problema en cuestión.

En este sentido, es importante tener en cuenta que hasta 2021, el Tribunal Constitucional no se pronunció acerca del régimen aplicable a las Comunidades Autónomas de régimen común, puesto que las primeras sentencias hacen referencia a los regímenes forales del País Vasco. Por citar algún ejemplo, la sentencia nº 26/2017 se refiere al territorio histórico de Gipuzkoa. Sobre esta cuestión nos referiremos más adelante.

Es la sentencia del TC de 26 de octubre de 2021, que posteriormente analizaremos en profundidad, la que constituye un antes y después, provocando una reforma legislativa sustancial del tributo, reforma que ha sido operada por medio de un Decreto-ley. Pues bien, como veremos, también surgen ciertos interrogantes con relación al uso del decreto ley para llevar a cabo dicha modificación, que analizaremos más adelante.

Por todo ello, en el presente trabajo comenzaremos con una descripción del impuesto, explicando su funcionamiento y sus caracteres esenciales. Para ello, analizaremos tanto la normativa que se aplicaba con anterioridad al Real Decreto-ley 26/2021, que se aprueba el 8 de noviembre de 2021, entrando en vigor a los dos días, como la nueva normativa del impuesto a partir de la reforma operada por el citado RDL.

Estudiaremos cómo la nueva normativa ha tratado de adecuarse a las exigencias que derivan de nuestra Constitución, en concreto a su artículo 31, para respetar así, los principios materiales de justicia que ordenan nuestro sistema tributario. Momento en el que se realizará un análisis de la sentencia del TC, de 25 de noviembre de 2021.

Finalmente, examinaremos tanto el uso que se le ha dado al RDL para llevar a cabo la reforma legislativa, incidiendo en aspectos esenciales como el uso del decreto-ley en materia tributaria y el principio de reserva de ley reconocido en el art. 9.3 de la CE. Para ello, nos centraremos en el estudio de la sentencia del TC de 9 de marzo de 2023.

2. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

2.1 Naturaleza y objeto del impuesto, hecho imponible y sujetos pasivos

El IIVTNU, tal y como establece el artículo 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), “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”.

Es un tributo de naturaleza municipal, es decir, se realizará el pago al Ayuntamiento del municipio donde se encuentre el bien inmueble objeto de transmisión o a la Diputación provincial cuando tenga la facultad de recaudación por delegación del respectivo Ayuntamiento. Es un impuesto potestativo, ya que cada ayuntamiento puede elegir si exige o no este tributo dentro de su ámbito de aplicación territorial¹.

En este sentido, es de aplicación el artículo 15 del TRLRHL, que dispone que las entidades locales tienen la facultad para ejercer la potestad reglamentaria, pudiendo determinar las cuotas tributarias y aprobar las ordenanzas fiscales reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

En cuanto a su naturaleza, se trata de un impuesto directo, real, objetivo e instantáneo, surgiendo el hecho imponible a partir de la transmisión de un bien inmueble urbano y de la existencia de un incremento de valor, que plasma la capacidad económica gravada. Por tanto, el hecho imponible está integrado de dos elementos esenciales. En primer lugar, un incremento de valor que sufra un terreno de naturaleza urbana y, por tanto, si no se produce un incremento no se exigirá el tributo. En segundo lugar, la transmisión que ponga de manifiesto dicho incremento de valor.

¹ OLAÑETA FERNÁNDEZ, R y ABELEIRA NAVARRO, A y CANTERO GARCÍA, L.M. *El nuevo impuesto de plusvalía municipal*, Editorial Aferre, 2022, página 27.

El IIVTNU se introdujo por primera vez en España, tras varios intentos para desarrollarlo, por el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, dando lugar, a una relevante fuente de ingresos, lo que ha conducido a su subsistencia hasta la actualidad².

A medida que han ido pasando los años, el régimen jurídico del tributo ha ido experimentando cambios relevantes, como las modalidades en su aplicación (por ejemplo, a través de llamada tasa de equivalencia han estado tributando las personas jurídicas durante un gran periodo de tiempo), la estructura de su hecho imponible, sometiendo o no a tributación los incrementos de valor que se producían en los terrenos rústicos y la última modificación relevante, la producida por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que ha adaptado el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 que posteriormente analizaremos.

Tal y como se ha mencionado anteriormente, se trata de un impuesto directo, de modo que, no puede trasladarse la cuota tributaria a terceras personas. Es un impuesto local, teniendo por tanto la competencia para desarrollar sus componentes los ayuntamientos, mediante el establecimiento de las ordenanzas fiscales. El artículo 15 del TRLRHL señala en este sentido, que, “salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos”.

Es un tributo real y objetivo, por tanto, a la hora de aplicarlo no se valorarán las circunstancias personales o subjetivas del sujeto pasivo, excepto en los supuestos de transmisiones lucrativas por mortis causa por posible bonificación entre parientes. Tener en cuenta que el fundamento del tributo lo encontramos en la CE, concretamente en el artículo 47.2 señalando que “la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”.

² RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P. “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: La persistencia de algunas cuestiones introvertidas”, *Tributos Locales*, nº 64, 2006, página 1.

Asimismo, es un impuesto de devengo instantáneo, agotándose el hecho imponible en el momento de su realización. De este modo, el incremento de valor que se tiene en cuenta es el que se manifiesta a partir de la transmisión del inmueble, aunque el valor haya incrementado a lo largo de un período de tiempo. Es decir, la transmisión no es más que el motivo que origina la exigibilidad del impuesto.

En cuanto a la delimitación negativa del hecho imponible, podemos destacar los siguientes supuestos de no sujeción del tributo. De este modo, según lo establecido en el artículo 104 del TRLRHL, no estarán sujetas³:

- Las aportaciones que realicen los cónyuges a la sociedad conyugal de bienes y derechos, así como las adjudicaciones que se hagan a su favor y las transmisiones en pago que se hagan a los mismos.
- Las transmisiones de bienes inmuebles que se realicen entre los cónyuges o a favor de los descendientes, a raíz de una resolución judicial en los supuestos de crisis matrimoniales, cualquiera que sea el régimen matrimonial.
- Los incrementos de valor que sufran los terrenos de naturaleza rústica.
- Además, el artículo 104 del TRLRHL establece en su apartado 4, unos casos de no sujeción, con relación a las transmisiones efectuadas por la sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, según la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

Es importante tener en cuenta que, la reforma operada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (que posteriormente estudiaremos), ha introducido en el artículo 104 del TRLRHL, precepto que regula los supuestos de no sujeción, un nuevo apartado 5. En él se mejora el sistema para la cuantificación de la base imponible del tributo, para que plasme la realidad del mercado inmobiliario en todo momento y, así, se garantice que los contribuyentes que no obtengan una ganancia por la venta de un inmueble estén exentos de pagar el impuesto.

³ ALIAGA AGULLÓ, E (Coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 5a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, página 491.

Junto a ello, en este impuesto se prevén exenciones tanto de carácter objetivo como subjetivo. Dichas exenciones las encontramos reguladas en el artículo 105 del TRLRHL, pudiendo destacar las siguientes exenciones objetivas:

- La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
- Las transmisiones de bienes que se encuentren en el ámbito de Conjunto Histórico-Artístico o se hayan proclamado de utilidad cultural, cuando acrediten haber realizado reformas para conservar, mejorar o rehabilitar tales inmuebles, sus titulares o propietarios. En este sentido, la regulación de los aspectos formales de la exención se llevará a cabo por las ordenanzas fiscales.
- Las transmisiones realizadas por las personas físicas en los supuestos de entregar la vivienda habitual del deudor hipotecario para saldar las deudas garantizadas con hipoteca, es decir la dación en pago, que tengan contraídas con las entidades de crédito o cualquier otra sociedad u organismo que conceda préstamos o créditos hipotecarios.
- También se encuentran exentas las transmisiones de viviendas cuando concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En cuanto a las exenciones subjetivas podemos mencionar, a modo de ejemplo, las siguientes:

- El Estado, las Comunidades Autónomas o Entidades Locales.
- El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas en el mismo.
- Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social.
- La Cruz Roja Española.
- Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos de naturaleza urbana.

- O las personas o entidades que estén exentas en virtud de un tratado internacional.

Por último, en el artículo 106 del TRLRHL encontramos regulados los sujetos pasivos del impuesto, siendo contribuyente, aquel que disfrute del beneficio del incremento de valor, es decir, quien adquiere el terreno u obtenga un derecho real, en los supuestos de transmisiones a título lucrativo, o el transmitente en una transmisión a título oneroso⁴.

2.2 La determinación de la base imponible en la anterior normativa

Una vez analizada de forma breve la naturaleza, objeto y demás elementos del tributo, conviene profundizar en las normas que han provocado conflictos y que precisamente por ello, han sido objeto de análisis en diversas sentencias del TC, que explicaremos a continuación. Como hemos adelantado, estas sentencias han derivado en una reforma sustancial del régimen jurídico aplicable al IIVTNU recogido en el TRLRHL.

Pues bien, la normativa que ha generado continua controversia a lo largo de la historia de este tributo ha sido la relativa al modo en que se cuantificaba la base imponible del tributo.

En teoría se gravaba el incremento del valor del suelo en el momento de la transmisión, pero no se calculaba sobre la diferencia de valor entre adquisición y transmisión, sino aplicando sobre el valor catastral del suelo, en el momento de la transmisión, un coeficiente que aumentaba según los años transcurridos desde la adquisición.

El problema lo encontramos en que, la combinación de este método de cálculo de la base imponible con la crisis inmobiliaria originaba una falta de concordancia entre el incremento real del valor y la carga impositiva. Pues bien, esta circunstancia ha planteado una situación controvertida, puesto que el impuesto se ha venido exigiendo, aun en los

⁴ ALIAGA AGULLÓ, E (Coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 5a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, página 492

supuestos en los que un terreno ha sufrido una disminución de valor, desde su fecha de adquisición, yendo en contra, por tanto, de la propia finalidad del tributo.

Este problema dio lugar a varias resoluciones judiciales por parte del TC, entre ellas hay que destacar la Sentencia del TC nº 26/2017, de 16 de febrero, donde se denegó la cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación con los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL. No obstante, se aceptó parcialmente la cuestión planteada por las dudas de inconstitucionalidad que generaban varios artículos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio del IIVTNU del territorio de Guipúzcoa. Ambos preceptos fueron declarados nulos e inconstitucionales, en los supuestos en que exigían el impuesto en situaciones de inexistencia de aumento de valor⁵.

Junto a esta, existen otras sentencias del citado Tribunal que se han pronunciado sobre este tema a lo largo de los últimos años, y que, por afectar a la normativa aplicable a las Comunidades Autónomas de régimen común, merecen mayor atención.

En primer lugar, tenemos la Sentencia 59/2017, de 11 de mayo. En esta sentencia se declaró la nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, en aquellos casos en los que una transmisión no hubiera puesto de manifiesto un incremento de valor del terreno de naturaleza urbana.

En esta ocasión el Tribunal valoró que, en esos casos, el IIVTNU exigía a los contribuyentes la obligación de soportar la misma carga tributaria correspondiente a los supuestos de incremento de valor generados por el transcurso del tiempo, violando, de esta manera, el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE (cuestión que se examinará en profundidad en el apartado 3 del presente trabajo).

Dice así el tribunal: “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones

⁵ La información para elaborar este apartado ha sido consultada en: FLUIXÁ MARTÍNEZ, A. “Aplicación práctica de la STC 182/2021 y RD-ley 26/2021 referidos a la plusvalía municipal”. *Revista Derecho Local*, nº 101, disponible en: <https://revistas.lefebvre.es/revista-de-derecho-local/hemeroteca/2432> (Acceso el 9 de junio de 2024).

inexpresivas de capacidad económica (...). Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”⁶.

Asimismo, el artículo 110.4 del TRLRHL antes mencionado, no permitía que el sujeto pasivo pudiera demostrar, ante el Ayuntamiento u órgano judicial, la inexistencia del aumento del valor del terreno, declarándose igualmente su nulidad e inconstitucionalidad. Esta declaración otorga al ciudadano la posibilidad de acreditar su valoración y su forma de cálculo, cuando pueda resultar diferente al de la Administración.

En segundo lugar, merece especial mención la sentencia dictada por el TC nº 126/2019, de 31 de octubre. Esta sentencia surge tras el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad por parte del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Madrid, respecto de los artículos 107 y 108 del TRLHHL, por una posible vulneración del apartado 1 del artículo 31 de la CE. El Tribunal confirmó las conclusiones declaradas en la sentencia antes mencionada.

De modo que, se declara la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 TRLRHL, por infringir, el principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad, en los supuestos en los que la cuota tributaria sea superior al incremento patrimonial obtenido por el sujeto pasivo.

Con esta sentencia se empezó a discutir si una liquidación o autoliquidación en la que se reclamaba al sujeto pasivo el pago de una cuota que se equiparaba prácticamente en su totalidad al beneficio obtenido, podía ser declarada nula. No obstante, el TC manifestó que solo es inconstitucional cuando la cuota tributaria es superior al beneficio.

Hay que destacar también, la sentencia del 18 de mayo de 2020 del Tribunal Supremo (TS)⁷, donde se planteaba declarar la nulidad de las liquidaciones firmes de este impuesto. La importancia de este asunto recaía en que, el plazo para reclamarlas es de un

⁶ Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016.

⁷ FLUIXÁ MARTÍNEZ, A. “Aplicación práctica de la STC 182/2021 y RD-ley 26/2021 referidos a la plusvalía municipal”. *Revista Derecho Local*, nº 101, disponible en: <https://revistas.lefebvre.es/revista-de-derecho-local/hemeroteca/2432> (Acceso el 9 de junio de 2024).

mes, si es el Ayuntamiento el encargado de la liquidación o de cuatro años en los casos de autoliquidación.

Esta diferencia dependía de lo que tuvieran establecido los ayuntamientos en sus ordenanzas fiscales, por lo que muchos Ayuntamientos las reformaron, hasta que el TS afirmó en dicha sentencia que no era posible solicitar la revisión de las liquidaciones ya firmes.

Por último, citar la sentencia del TS, de 9 de diciembre de 2020, que anuló una liquidación al considerar que la cuota resultante absorbía la riqueza gravable en su totalidad y la sentencia nº 182/2021, de 26 de octubre, que examinaremos con mayor profundidad, dada su relevancia e importancia en el apartado 3 del presente trabajo.

Pues bien, estos son algunos de los problemas y dudas de constitucionalidad que ha causado el tributo local a largo de los últimos años, habiéndose pronunciado tanto el TC como el TS en diversas ocasiones, pudiendo extraer de dichas sentencias y de muchas otras, las siguientes conclusiones⁸.

- En los supuestos de incremento de valor debe satisfacerse el tributo (STS de 9 y 17 de julio de 2018).
- En cambio, si no existe incremento de valor, la carga de la prueba recae en el sujeto pasivo. (STS de 9 y 17 de julio de 2018).
- El contribuyente puede hacer uso de medios que tiene a su disposición, como por ejemplo, comparar los valores que figuran en las escrituras, o una valoración realizada por arquitecto o por sociedad dedicada a la tasación, para probar la inexistencia de incremento de valor. (STS de 9 y 17 de julio de 2018).

⁸ OLAÑETA FERNÁNDEZ, R y ABELEIRA NAVARRO, A y CANTERO GARCÍA, L.M. *El nuevo impuesto de plusvalía municipal*, Editorial Aferre, 2022, páginas 17, 18 y 19.

- El Ayuntamiento está facultado para denegar aquellas pruebas de dudosa validez o que no se ajusten a la realidad, siempre de manera motivada. (STS de 9 y 17 de julio de 2018).
- Pueden producirse incrementos o decrementos de valor en las transmisiones *mortis causa*. (STS de 16 de julio de 2019).
- Para el cálculo de un incremento o disminución de valor no se imputan los gastos de urbanización. (STS de 12 de marzo de 2019).
- De igual modo, tal y como dispone el artículo 104 del TRLRHL, no es posible actualizar el precio de adquisición de los terrenos de naturaleza urbana conforme al Índice de Precios al Consumo, para el cálculo del incremento o disminución de valor.
- No se tienen en cuenta las pruebas contables para calcular si había existido incremento.
- Debe exigirse al Estado y no a los Ayuntamientos, la responsabilidad patrimonial por los daños y perjuicios causados por una norma considerada nula o inconstitucional. (STS de 27 de enero de 2020)
- Finalmente, en los supuestos en los que la cuota tributaria era superior al incremento del terreno urbano, no se podía exigir el pago del tributo local. Más tarde, la STS de 14 de diciembre de 2020, también afirmó que, si la base imponible o cuota tributaria era igual al incremento de valor, tampoco se podía exigir el tributo.

Expuesto cuanto antecede, vamos a referirnos ahora a las modificaciones normativas introducidas tras las sentencias del TC que hemos mencionado a lo largo del presente trabajo.

2.3. La modificación operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.

Antes de analizar las novedades introducidas en la normativa reguladora del impuesto, consideramos interesante destacar como normativa básica que regula el mismo:

- 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.
- Artículos 41, 42 y 45 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, Reglamento del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Las Ordenanzas Fiscales de los respectivos Ayuntamientos.

Como normativa complementaria podemos citar, entre otras:

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
- Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Pues bien, a nosotros nos interesa especialmente la reforma fue llevada a cabo por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que modificó el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a raíz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU.

Antes de empezar con el estudio de la nueva normativa, es importante tener en cuenta que existe una importante polémica acerca de si se cumplen los requisitos del artículo 86.1 de la CE que justificarían la utilización del Decreto-ley como instrumento para establecer la nueva normativa del tributo municipal.

Es decir, con base en los requisitos necesarios para el empleo del decreto-ley, a saber, la extraordinaria y urgente necesidad, se pone en duda su utilización y si, además, su contenido afecta a los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidos en el Título Primero de la CE. No obstante, esta cuestión será estudiada en detalle en el apartado 4 del presente trabajo, ya que dicha cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional.

En primer lugar, la reforma ha afectado al hecho imponible en dos puntos. Los cambios efectuados demuestran la vinculación que se da entre el hecho y la base imponible del tributo. La primera modificación es la relativa a la incorporación de un supuesto de no sujeción en los casos en los que no se produzca un incremento de valor, cuestión que guarda total relación con la declaración de inconstitucionalidad declarada de la STC 182/2021. Por su parte, la segunda modificación hace referencia a la sujeción de los incrementos de valor resultantes de un periodo inferior al año⁹.

Por lo que se refiere al supuesto de no sujeción hay que destacar el nuevo apartado 5 del artículo 104 del TRLRHL que dispone que:

“No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición. (...)”

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

Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero

⁹ MOCHÓN LÓPEZ, L. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: la problemática de un tributo definido erróneamente”, *Tributos Locales*, nº 162, 2023.

de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”.

Es decir, con la nueva regulación no se exigirá el pago del tributo municipal en aquellos supuestos en los que se acredite que no ha existido un incremento de valor del terreno del que se trate, tomando como referencia la diferencia entre su valor de transmisión y adquisición. Para demostrar tal inexistencia de incremento de valor, el contribuyente deberá aportar los títulos que documenten la transmisión y adquisición.

De modo que, se tendrá en cuenta como valores de transmisión y adquisición, el mayor del que conste en dichos documentos de las operaciones de transmisión y adquisición o del verificado por la Administración si el resultado fuera superior.

No obstante, en la nueva normativa pasa desapercibida la doctrina del TC declarada en su sentencia 126/2019, donde se reconoció la inconstitucionalidad del impuesto en aquellos supuestos en los que el incremento de valor era menor a la base imponible o a la cuota tributaria resultante. De igual modo, tampoco se ha hecho referencia alguna a los casos en los que la base imponible o cuota tributaria es idéntica al incremento (STS de 14 de diciembre de 2020) o cuando la cuota o base absorbe todo o parte del beneficio obtenido¹⁰.

Es importante subrayar también el artículo 105.4, puesto que dispuso un conflicto cuestionado por parte de la doctrina. Concretamente, ha habido controversia con relación a si únicamente formaba parte del hecho imponible la existencia de un incremento de valor. Sin embargo, el TC se refirió a este asunto, declarando que la normativa no permitía ni la inexistencia de un incremento ni la existencia de un decremento¹¹.

El Tribunal Constitucional consideraba que el incremento se producía por poseer un terreno de naturaleza urbana por un plazo de tiempo, cuyo importe se determinaba a

¹⁰OLAÑETA FERNÁNDEZ, R y ABELEIRA NAVARRO, A y CANTERO GARCÍA, L.M. *El nuevo impuesto de plusvalía municipal*, Editorial Aferre, 2022,

¹¹MOCHÓN LÓPEZ, L. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: la problemática de un tributo definido erróneamente”, *Tributos Locales*, nº 162, 2023.

través de la aplicación de los coeficientes establecidos en las ordenanzas fiscales al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión.

Es de especial trascendencia mencionar el artículo 107.4 del TRLRHL que, en la normativa anterior a la propia reforma, señalaba que:

“para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta (...) y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual (...), sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período”.

No obstante, el actual precepto establece que: “en el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes”.

Por tanto, con la nueva reforma se elimina la no sujeción en aquellas operaciones realizadas en el intervalo de tiempo inferior a un año desde la fecha de adquisición del bien inmueble, quedando limitada a aquellas situaciones en las que el plazo no supere el mes¹².

Una vez analizados aquellos aspectos de la mencionada reforma normativa que afectan a la configuración del hecho imponible, debemos hacer referencia a aquellos aspectos que inciden en el cálculo de la base imponible. Así, el artículo 107 del TRLRHL, donde se regula la base imponible del impuesto, ha sido modificado en diversas ocasiones, a saber¹³:

¹²MOCHÓN LÓPEZ, L. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: la problemática de un tributo definido erróneamente”, *Tributos Locales*, nº 162, 2023.

¹³ 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

- Primero, en 2022 se reformaron los importes máximos de los coeficientes del apartado 4, por el artículo 71, de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre.
- Posteriormente, en 2023, se produjo la modificación de los importes máximos de los coeficientes del apartado 4, esta vez, por el artículo 24, del Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre.
- Sin embargo, la reforma que nos interesa a nosotros es la que ha tenido lugar mediante el Real Decreto-ley 26/2021, tras la declaración de inconstitucionalidad de algunos apartados del citado precepto, tanto por la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, como por la 126/2019, de 31 de octubre.

Con relación a dicha sentencia (posteriormente se analizará en profundidad), en este punto debemos señalar que mediante la misma se declaró que el cálculo de la base imponible no podía basarse únicamente en el sistema objetivo.

Es importante recordar que, con la normativa derogada para calcular la base imponible se multiplicaba el valor catastral del suelo en el momento de la transmisión por el número de años que habían transcurrido, con un máximo de 20 años, y por un porcentaje establecido por los propios Ayuntamientos en las Ordenanzas Fiscales¹⁴.

Por ello, a raíz de esta sentencia del Tribunal Constitucional, se establece un nuevo régimen del tributo, donde se le permite al contribuyente escoger entre el método por estimación directa y el método por estimación objetiva para el cálculo de la base imponible. Debido a la importancia de este extremo, pasaremos a analizar los dos métodos de cálculo.

Comenzando por el sistema de estimación directa, lo encontramos regulado en el artículo 107.5 del TRLRHL señalando que:

“cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los

¹⁴ OLAÑETA FERNÁNDEZ, R y ABELEIRA NAVARRO, A y CANTERO GARCÍA, L.M. *El nuevo impuesto de plusvalía municipal*, Editorial Aferre, 2022.

apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor”.

En primer lugar, debemos concluir que el contribuyente es el que tiene la facultad de solicitar el cálculo de la base imponible mediante la aplicación de este sistema, siempre y cuando demuestre que, el valor resultante sea inferior al derivado por el método objetivo. En efecto, el ordenamiento le otorga un carácter supletorio a dicho sistema, ya que su utilización está sujeta a un requisito previo.

En segundo lugar, debemos precisar que todos los límites para apreciar si se ha producido o no un incremento de valor son predicables para la cuantificación de la base imponible. En este sentido, estimamos que en su configuración actual el impuesto conserva su carácter objetivo¹⁵.

Por lo que se refiere al método de estimación objetiva, anteriormente ya se ha señalado que constituye la norma general para el cálculo de la base imponible, pues en cualquier caso, se requiere su utilización, siendo requisito necesario para utilizar la estimación directa, que el importe resultante de su utilización sea inferior al de la estimación objetiva.

Pues bien, de la reforma llevada a cabo por el RDL 26/2021, a pesar de que la estructura del impuesto sea prácticamente idéntica, podemos puntualizar algunas modificaciones.

La base imponible se calcula a través de la aplicación del coeficiente legalmente establecido al valor catastral del suelo, con la novedad de que también se tienen en cuenta los incrementos producidos en el lapso inferior al año. Es decir, la base se forma a partir de dos componentes, el coeficiente, con base en el periodo de generación del incremento

¹⁵MOCHÓN LÓPEZ, L. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: la problemática de un tributo definido erróneamente”, *Tributos Locales*, n° 162, 2023.

y el valor catastral del suelo. Una vez se obtiene la base imponible, la cuota tributaria resulta de la aplicación del tipo de gravamen que corresponda dicha base¹⁶.

En el método de estimación objetiva, cabe resaltar el párrafo cuarto del nuevo artículo 107.2 del TRLRHL. En este sentido, se le concede a los Ayuntamientos la posibilidad de poder reducir el valor catastral del suelo, con el límite de un 15%, con la finalidad de considerar su grado de actualización al mercado, siempre y cuando se establezca en la correspondiente ordenanza fiscal. De igual manera, los Ayuntamientos pueden estipular distintos porcentajes de reducción del suelo en función de la zona o barrio siempre que se justifique y la decisión este lo suficientemente motivada.

Como se ha mencionado anteriormente, se introduce también la tributación de los incrementos de valor producidos en un plazo inferior al año. De manera que, solo en los supuestos en los que se hayan generado dos transmisiones en el plazo inferior a un mes, la última no exigirá el pago del tributo, aunque al comprobar los valores recogidos en los títulos se aprecie que se ha producido un incremento.

Una vez estudiadas algunas de las novedades de la nueva normativa relativas a los métodos de determinación de la base imponible del tributo local, merece la pena reflexionar sobre el coeficiente de ponderación del período de generación del incremento de valor. Pues bien, en el artículo 107.4 del TRLRHL se establecen los coeficientes máximos, teniendo la facultad para reducirlos los propios Ayuntamientos. Asimismo, tales coeficientes deben ser actualizados cada año por una norma con rango legal, como es la ley de Presupuestos Generales del Estado.

Pues bien, el hecho de exigir una actualización en ese periodo manifiesta el desconocimiento del legislador respecto al tiempo que requiere la Administración Tributaria para ajustar todo su sistema y documentación a la nueva normativa¹⁷.

¹⁶MOCHÓN LÓPEZ, L. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: la problemática de un tributo definido erróneamente”, *Tributos Locales*, nº 162, 2023.

¹⁷OLAÑETA FERNÁNDEZ, R y ABELEIRA NAVARRO, A y CANTERO GARCÍA, L.M. *El nuevo impuesto de plusvalía municipal*, Editorial Aferre, 2022,

Hubiera sido recomendable que la vigente normativa, hubiera establecido un mayor margen para aprobar los coeficientes, y así, los Ayuntamientos y demás entidades locales pudieran llevar a cabo los cambios precisos disponiendo de un mayor tiempo.

Dentro de las reformas que se han producido, también hay que hacer referencia a las modificaciones introducidas en el cuadro de coeficientes. Con anterioridad a la reforma se aplicaba un porcentaje de incremento por cada trascurso de 5 años, que igualmente había de multiplicar por el número total de años transcurridos. En la actualidad, podemos observar un coeficiente específico que se aplicará teniendo en cuenta el número de años del plazo de generación del incremento¹⁸.

En principio, este cambio normativo debe resultar beneficioso, pues va a permitir apreciar los posibles incrementos de valor de manera más exacta. Aunque, para garantizar la mayor efectividad en su funcionamiento, resulta vital que las entidades locales realicen de manera correcta su fijación¹⁹.

En último lugar, la reforma también ha afectado en el ámbito de la gestión del impuesto. Hay que destacar primero, que el artículo 110.4 dispone que:

“Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas”.

¹⁸OLAÑETA FERNÁNDEZ, R y ABELEIRA NAVARRO, A y CANTERO GARCÍA, L.M. *El nuevo impuesto de plusvalía municipal*, Editorial Aferre, 2022,

¹⁹MOCHÓN LÓPEZ, L. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: la problemática de un tributo definido erróneamente”, *Tributos Locales*, nº 162, 2023.

Una vez expuesto cuanto antecede, procedemos a hacer una serie de reflexiones sobre la reforma. Con el objetivo de subsanar los puntos que provocaban la inconstitucionalidad y por tanto nulidad del apartado 4, declarada por la sentencia del TC número 59/2007, la reforma modificó la redacción del precepto.

Es cierto que, por ejemplo, la nueva regulación conserva la facultad de elegir el sistema de autoliquidación de los Ayuntamientos. Asimismo, con la finalidad de que los sujetos pasivos puedan demostrar que no se ha producido un incremento de valor desde la fecha de adquisición, no surgiendo así obligación tributaria alguna, se han eliminado todos los impedimentos para tal práctica²⁰.

Para finalizar, el artículo 110 del TRLRHL otorga a los Ayuntamientos la facultad para revisar los valores de transmisión y adquisición declarados, así como, para comprobar la autoliquidación si se elige el método de estimación objetivo para el cálculo de la base imponible²¹.

De todo lo expuesto, se puede deducir que la reforma del tributo va a suponer un aumento de carga de trabajo en la gestión e inspección del impuesto, sobre todo si lo comparamos con la normativa anterior a la sentencia del TC nº 59/2017. En cualquier caso, era totalmente necesario si se pretendía subsanar algunos de los problemas que generaba el IIVTNU. Por ello, entre otras modificaciones ya citadas, debe valorarse muy positivamente que se haya establecido otra alternativa para el cálculo del tributo local.

3. ADECUACIÓN DE LA FORMA DE CALCULAR EL IIVTNU CON LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

3.1 El artículo 31.1 de la Constitución española

Una vez analizada la naturaleza y elementos esenciales del IIVTNU, resaltando los problemas y dudas de constitucionalidad que generaba el sistema de determinación de

²⁰MOCHÓN LÓPEZ, L. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: la problemática de un tributo definido erróneamente”, *Tributos Locales*, nº 162, 2023.

²¹OLAÑETA FERNÁNDEZ, R y ABELEIRA NAVARRO, A y CANTERO GARCÍA, L.M. *El nuevo impuesto de plusvalía municipal*, Editorial Aferre, 2022.

la base imponible en la normativa anterior, conviene reflexionar sobre la sentencia del TC en la que se declaró la inconstitucionalidad de la base imponible del IIVTNU en la normativa anterior, por vulnerar los principios materiales de justicia tributaria.

Dichos principios los encontramos consagrados en el artículo 31 de la CE al disponer que, “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”.

En el citado artículo se reconocen los principios materiales de justicia en materia tributaria²²:

- Generalidad, conforme el cual todo sujeto, sea nacional o extranjero, persona física o jurídica que manifieste capacidad jurídica, debe contribuir al sostenimiento del gasto público. Por tanto, el legislador tiene la obligación de tipificar todo hecho o negocio jurídico que manifieste capacidad económica.
- Igualdad: Este principio deriva del artículo 1.1 de la Constitución, pues este, reconoce como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico la igualdad. Por ello, se impone al legislador la obligación de otorgar el mismo tratamiento a quienes tengan la misma situación jurídica, prohibiendo, por tanto, toda desigualdad que no esté fundada en motivos lógicos y razonables²³.

A partir de aquí, podemos diferenciar una igualdad horizontal, que significa que los sujetos con la misma capacidad contributiva deben ser tratados por igual, y una igualdad vertical, conforme la cual, aquellos con distinta capacidad contributiva deben ser tratados de forma diferente en el momento de tributar.

- Capacidad económica: que implica el deber de contribuir por parte de los contribuyentes, cumpliendo diversas funciones que posteriormente analizaremos.

²² ALIAGA AGULLÓ, E (Coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 5a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

²³ LOPEZ DE LERMA, J. “Proyecto de Ley General Tributaria y Constitución”. *Diario La Ley*, N° 5867, Sección Doctrina, 2003.

- Progresividad: que significa que los impuestos cumplen una función tanto recaudatoria como de distribución de la renta. Para DE ESTEBAN y GONZÁLEZ TREVIJANO, se trata de un medio para repartir la riqueza, un instrumento de carácter jurídico económico que aumenta la tributación exigida conforme más renta o riqueza contenga un contribuyente.

Continúan diciendo que, en los últimos años se ha relativizado la relevancia en la aplicación del principio que se considera como el idóneo para conseguir en la sociedad la mayor igualdad posible²⁴.

- No confiscatoriedad: que implica un límite al principio de progresividad y tiene la finalidad principal de proteger el derecho de propiedad, igualmente reconocido en el artículo 33 de la CE.

Todos estos principios son considerados los principios materiales pudiendo encontrar también los principios formales del Derecho tributario. En este sentido, el principio de reserva de ley es un principio de carácter formal.

En este punto, debemos destacar el artículo 31.3 de la CE, que señala que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Este principio será analizado con mayor detalle en el apartado 4 del presente trabajo.

Pues bien, de todos los principios expuestos, los que nos interesan y, por tanto, analizaremos con mayor detalle son especialmente el principio de capacidad económica y el principio constitucional de no confiscatoriedad, puesto que son los principios que más se han visto afectados por el IIVTNU.

Por un lado, el principio de capacidad económica exige que la obligación de pagar los tributos se haga en función de la renta o riqueza de cada contribuyente. Es decir, para

²⁴ DE ESTEBAN, J; GONZÁLEZ TREVIJANO, P.J. *Curso de Derecho Constitucional Español*, Volumen II. Universidad Complutense de Madrid, Servicio de Publicaciones, 1994.

el pago de un impuesto debe tenerse en cuenta la capacidad de cada sujeto pasivo para hacer frente a dicho pago y poder cumplir así con las obligaciones tributarias.

Resulta interesante mencionar la afirmación de LERMA I LOPEZ, pues echa en falta que no se establezcan unos criterios que manifiesten la capacidad económica de los contribuyentes y “se deje en la particularización legal de cada tributo, el supuesto que moralmente, es indicativo de capacidad económica”²⁵.

Por lo que se refiere a las funciones del principio podemos destacar las siguientes²⁶:

- En primer lugar, sirve de requisito para la imposición del tributo, puesto que este se exige cuando se aprecia capacidad económica. Parte de la doctrina, incluso el mismo TC consideran que se trata, más que de un principio, de una condición lógica que obliga a “buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (STC 20 de julio 1981).
- En segundo lugar, sirve para medir la cuantía exigida para satisfacer el impuesto, por lo que cuanto mayor capacidad económica se manifieste, mayor será la cuota que satisfacer por parte del contribuyente.
- En tercer lugar, constituye un límite a la imposición, puesto que no se puede exigir una cuantía que infrinja la capacidad económica, en otras palabras, debe respetarse el mínimo vital de cada sujeto para que puedan satisfacer así, sus necesidades mínimas.

Con relación a este principio, como se ha adelantado anteriormente, ha habido diversos pronunciamientos del TC, donde reconocían la vulneración del principio por parte del IIVTNU. En concreto, nos referiremos en el siguiente apartado a la sentencia

²⁵ LOPEZ DE LERMA, J. “Proyecto de Ley General Tributaria y Constitución”. Diario *La Ley*, N° 5867, Sección Doctrina, 9 de octubre de 2003.

²⁶ ALIAGA AGULLÓ, E (Coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 5a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

del TC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, en la que se declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, y 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL.

Por otro lado, tenemos el principio de no confiscatoriedad que, al considerarse como uno de los principios básicos que debe presidir el ordenamiento jurídico español, la CE se distancia no solo de la historia constitucional del país, sino también de los textos normativos del ambiente que nos rodea. Por mencionar algún ejemplo, la Ley Fundamental de Bonn o la Constitución Italiana de 1947, no estipulan en sus redacciones norma imperativa alguna que prohíba todo acto o situación confiscatoria, además de regular por separado el derecho a la propiedad privada y la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²⁷.

Este principio guarda una estrecha relación con el principio de capacidad económica y supone una garantía para los sujetos, puesto que implica que la obligación de contribuir, a través del pago de tributos, no puede derivar en una situación de pobreza para el contribuyente, a consecuencia de perder toda o gran parte de su riqueza. Puesto que el sujeto se encontraría en una situación de indigencia y perdería así, su condición de contribuyente.

En este sentido, el TC en sus sentencias de 22 de marzo de 1998 y de 4 de octubre del 1990, considera que a pesar de la dificultad que supone conocer si el régimen de un tributo cualquiera puede tener efectos confiscatorios, en los supuestos en los que se prive a un contribuyente de sus rentas o propiedades al exigir un impuesto, puede aparecer tal efecto confiscatorio. Es por ello por lo que este Tribunal ha afirmado que el principio no puede consumir la riqueza²⁸.

En otras palabras, este principio obliga a no agotar la riqueza imponible, que podría ocurrir si a partir de la aplicación de diversos instrumentos jurídicos tributarios se

²⁷SANZ ARCEAGA, E y DEL BLANCO GARCÍA, A.J. “El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender”. *Revista Quincena Fiscal*, n º8, 2015.

²⁸ NAVARRO FAURE, A. (coord.). *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

impidiera al sujeto pasivo de sus rentas o patrimonio, además, de infringirse el derecho a la propiedad privada consagrado en el artículo 33.1 de la CE²⁹.

En cuanto al vínculo entre los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, con base en la doctrina del TC, para la protección del principio de capacidad económica, es suficiente que la capacidad económica exista como renta o riqueza, en la mayoría de los casos estipulados por el legislador al elaborar tributos, para que tal principio tributario quede a salvo³⁰.

Asimismo, el TC ha reconocido en diversas ocasiones que, la prestación tributaria no puede depender de situaciones que no manifiesten capacidad económica, destacando que, el principio de capacidad económica se infringiría cuando un tributo gravara un acto de riqueza inexistente, porque el legislador no tiene la facultad de exigir tributos que graven riquezas imaginarias³¹.

Por ello, el Tribunal llega a la conclusión de que “la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible. (..) de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio”, argumento que lo encontramos igualmente en la jurisprudencia del TS³².

3.2 La sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021.

Como se ha ido mencionando a lo largo del trabajo, el TC se ha pronunciado en diversas ocasiones acerca de la constitucionalidad del IIVTNU y sobre las posibles vulneraciones de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad antes estudiados. Lo cierto, es que de todas las sentencias que hemos citado, en el presente

²⁹DE 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*, nº 195, 2022.

³⁰ Recurso de inconstitucionalidad número 685/1984. Sentencia número 37/1937, de 26 de marzo.

³¹SANZ ARCEAGA, E y DEL BLANCO GARCÍA, A.J. “El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 8, 2015.

³² STC 150/1990, 4 de octubre

apartado nos centraremos en la sentencia del Tribunal Constitucional, de 26 de octubre de 2021, debido a su vinculación con el tema objeto de estudio.

La importancia de dicha sentencia radica, por un lado, en que después de varios pronunciamientos del citado Tribunal, como la STC 59/2017 o la STC 126/2019, donde ya avisaban acerca de la inadecuación del impuesto en lo relativo a la determinación de la base imponible en la normativa foral, en la sentencia del año 2021 resuelve la cuestión de inconstitucionalidad con relación al principio de capacidad económica como parámetro para determinar la constitucionalidad o no del IIVTNU en la normativa estatal.

Por otro lado, los razonamientos y conclusiones de dicha sentencia dieron lugar a la reacción del Gobierno y, en consecuencia, a la modificación de algunos aspectos del TRLRHL (a partir de la fecha en la que se dictó la sentencia, los Ayuntamientos, por ejemplo, no podían liquidar el tributo³³). Esta reforma ha sido operada por el Real Decreto-ley 26/2021, lo que ha conllevado a que parte de la doctrina haya cuestionado la utilización del Decreto-Ley para materializar dicha reforma. No obstante, este tema será desarrollado en el apartado cuarto del presente trabajo.

Por tanto, en este subapartado procederemos al análisis de la STC 182/2021, pudiendo destacar en primer lugar, su declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL, provocando en su día un vacío normativo con relación a la determinación de la base imponible del tributo.

El origen de la sentencia lo encontramos en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, respecto de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, por posible vulneración del artículo 31.1 CE.

En cuanto a los antecedentes que promovieron el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad podemos destacar los siguientes:

³³ ACÍN FERRER, A. “Tributos. La modificación del IIVTNU en situación de emergencia. Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)”. *La Administración Práctica*, nº 1, 2022.

- Una entidad mercantil compró un bien inmueble en un 2004 con un precio reflejado en la escritura de 781.315,74 euros, procediendo a su transmisión en 2013 por un valor de 900.000 euros.
- El Ayuntamiento, a partir de dicha operación, realizó las operaciones necesarias determinando el importe de la cuota tributaria del IIVTNU. Pues bien, la base resultó de la aplicación, al valor catastral del suelo, del porcentaje establecido por el Ayuntamiento en su ordenanza, aplicando finalmente el tipo de gravamen legalmente establecido.
- En 2013 la parte afectada planteó recurso de reposición contra dicha liquidación solicitando su anulación, alegando desproporcionalidad entre la cantidad liquidada y el valor real, por inexistencia de incremento de valor del terreno. No obstante, dicho recurso fue desestimado.
- Más tarde, se planteó recurso contencioso-administrativo, teniendo la competencia para resolver el fondo del asunto, el Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, estimando parcialmente el recurso por sentencia 766/2015, de 29 de octubre.
- Igualmente, se consideró necesario oír a las partes y al Ministerio Fiscal, sobre la posibilidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad, por posible vulneración de los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, por parte de los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL. Manifestando ambas partes su conformidad.
- Así, en el propio auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad el órgano judicial señaló que “el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo puede dar lugar a cuotas tributarias que supongan una «carga fiscal excesiva» o «exagerada» para el contribuyente en supuestos como el controvertido en el que, aun cuando el importe de la cuota

tributaria no resulta superior a la plusvalía realmente obtenida con la transmisión, sí supone una parte muy significativa de la misma”³⁴.

Por tanto, al Tribunal se le planteó la duda de si la vinculación que existía entre el posible incremento de valor y la cuota tributaria resultante podía infringir el principio de no confiscatoriedad que actúa de límite para el gravamen, por posible carga fiscal excesiva.

Resulta interesante mencionar la oposición, por parte del Abogado General del Estado, a dicha cuestión de inconstitucionalidad, solicitando su desestimación alegando que la cuestión de inconstitucionalidad se centra únicamente en una posible vulneración del principio de no confiscatoriedad, excluyendo por tanto el principio de capacidad económica.

A esta afirmación del representante del Estado respondió el Tribunal Constitucional rechazándola por dos motivos principales: Por un lado, tomando como referencia la doctrina del TC, el principio de no confiscatoriedad implica por sí mismo, una violación del principio de capacidad económica, encontrando plena vinculación entre los principios (STC 26/2017, de 16 de febrero). Por otro lado, porque se solicitaba que se resolviera sobre si es constitucional que se determine la base imponible sin tener en cuenta la capacidad económica manifestada, generándose así, desproporciones con respecto a lo realmente obtenido.

Entrando en el fondo del asunto el Tribunal considera que, basándose en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la carga fiscal excesiva, en el asunto en cuestión se debe utilizar como criterio de imposición el principio de capacidad económica, ya que la discrepancia la encontramos en el sistema de determinación de la base imponible que no tiene en cuenta la capacidad económica efectiva al calcular el incremento de valor.

De modo que, el Tribunal procedió a interpretar si el artículo 31. 1 de la CE impone la obligación al legislador de respetar el principio de capacidad económica no

³⁴ La sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021. Cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020.

solo al establecer las manifestaciones de riqueza que integran el hecho imponible del tributo, sino también al regular las reglas de determinación de la cuota tributaria.

En este sentido, en el fundamento jurídico 4º, el Tribunal señala que, en todos los impuestos debe estar presente el principio de capacidad económica, no solo al elegir los hechos imponibles sino también al estipular los métodos o sistemas que permitan el cálculo del tributo y la consiguiente cuota tributaria.

Por tanto, tal y como afirma BERGAS FORTEZA, no es suficiente que el tributo contenga supuestos que expresen cierta capacidad económica, sino que además la forma de cuantificar la situación que provoca el nacimiento de la obligación tributaria debe contener mecanismos que logren manifestar esta posibilidad de cualquier sujeto que tenga que cumplir la obligación tributaria que le imponga una administración pública³⁵.

Finalmente, dada su relevancia, debemos acudir al fundamento jurídico 5º del Tribunal, puesto que aplica el principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible.

Afirma el Tribunal que los artículos 107.1, párrafo segundo, 107.2. apartado a, y 107.4 TRLRHL, configuran un único sistema para determinar la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, de carácter objetivo y de obligatoria aplicación. Por lo que se refiere a su carácter objetivo, el Tribunal diferencia dos elementos a tener en cuenta para el cálculo del incremento gravado, que son el valor del terreno y el porcentaje anual de incremento en función de los años transcurridos desde la fecha de adquisición. De modo que, tal y como señala el Tribunal, el hecho de establecer un método de estimación objetiva, deja fuera de la ecuación la capacidad económica real manifestada por el contribuyente.

En cuanto al carácter imperativo de la norma cuestionada, debe destacarse que en el artículo 107 del TRLRHL, no se establecía el método de estimación directa de la base imponible, ni se permitía utilizar otros valores catastrales diferentes al valor catastral en

³⁵BERGAS FORTEZA, A. “Comentarios a la STC 182/2021, de 26 de octubre y su consecuente RDL 26/2021, de 8 de noviembre: antecedentes, propuestas de reforma y situación actual del IIVTNU”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2022.

el momento del devengo para apreciar una posible alteración de valor. Tampoco permitía la prueba de incrementos de valor efectivos diferentes al calculado legalmente y que manifestaran una capacidad económica³⁶.

Así, el Tribunal concluye que al configurarse el IIVTNU, como un tributo de carácter objetivo y real, con un hecho imponible concreto y no general (pues grava los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana por el transcurso del tiempo y no la riqueza total del contribuyente), le es directamente aplicable el principio de capacidad económica como límite de la imposición.

Y, por tanto, solo deberán someterse a tributación para el pago de este impuesto, aquellos que sufran un incremento de valor del suelo al transmitir un bien inmueble, como ya señaló la STC 59/2017. Junto a ello, determina que, a quienes sufran tal incremento, se les exigirá el pago del impuesto en función del valor real del mismo.

Asimismo, el Tribunal señala que, para que sea constitucional el método estimativo de la base imponible, será necesario que exista igualmente la posibilidad de aplicar el método de estimación directa para el cálculo de la base imponible y que, además, dicho método podrá gravar incrementos potenciales, es decir, incrementos que probablemente pudieran producirse por el transcurso del tiempo.

Finalmente, el TC llegó a la conclusión de que el sistema objetivo y obligatorio para el cálculo de la base imponible infringía el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31. 1 de la CE. De modo que, estimó la cuestión de inconstitucionalidad planteada, dictando la inconstitucionalidad y declarando, por tanto, nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL.

Lógicamente, el Tribunal exigió al legislador que realizará las modificaciones necesarias para adecuar los artículos declarados nulos al artículo 31 de la CE, puesto que

³⁶BERGAS FORTEZA, A. “Comentarios a la STC 182/2021, de 26 de octubre y su consecuente RDL 26/2021, de 8 de noviembre: antecedentes, propuestas de reforma y situación actual del IIVTNU”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2022.

en su momento dicha sentencia supuso un vacío legal en el IIVTNU, no siendo posible la liquidación, comprobación, recaudación y revisión del impuesto municipal.

4. EL USO DEL DECRETO-LEY PARA MODIFICAR LA FORMA DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IIVTNU

4.1 El artículo 9.3 de la Constitución Española

Para concluir con el trabajo debemos reflexionar sobre si es correcta o no la forma en la que se ha llevado a cabo, por parte del Gobierno, la reforma del TRLRHL. Es decir, como ya se ha explicado anteriormente, el TC a partir de su sentencia 182/2021, declaró la nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, dando lugar a un vacío normativo en el régimen jurídico del tributo.

Pues bien, el Gobierno con la finalidad de modificar los preceptos declarados nulos e inconstitucionales, llevó a cabo dicha reforma por medio del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.

El problema de la cuestión la encontramos en que si acudimos a la CE, concretamente a su artículo 86, podemos observar como para el uso del Decreto-Ley deben concurrir dos requisitos: la extraordinaria y urgente necesidad y que la norma no afecte a las determinadas materias. Dicho artículo dispone que:

“En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que 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”.

Por tanto, el uso de esta disposición normativa ha cuestionado dos principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico: el principio de legalidad y el principio de reserva de ley.

Por un lado, el principio de legalidad lo encontramos regulado en el artículo 9.3 de la CE que dispone que “la Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía

normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”. Igualmente, el artículo 31.3 dispone que, “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley” y, por tanto, ningún tributo podrá establecerse sin la utilización de la ley.

Por otro lado, el principio de reserva de ley se trata de un principio básico en todo ordenamiento jurídico que supone un mandato del constituyente y que tiene la finalidad de evitar intromisiones ajenas en materias protegidas constitucionalmente.

Podemos encontrar algunas manifestaciones de la reserva de ley en la Constitución como, por ejemplo, en el artículo 97 según el cual el Gobierno ejerce la función legislativa de acuerdo con la Constitución y las leyes; el artículo 103.1, conforme el cual la Administración Pública está plenamente sometida a la ley y al Derecho; o el artículo 117.1, que señala que los Jueces y Magistrados están sometidos únicamente al imperio de la ley. Y en materia tributaria, si acudimos a la LGT, concretamente a su artículo 8, podemos observar cómo se establecen todos los aspectos del tributo que deben ser regulados por ley, encontrando entre ellos la delimitación de la base imponible.

Con relación al artículo 86 de la CE encontramos la controversia del asunto, pues se ha considerado por un sector doctrinal que el Gobierno, con la utilización del decreto-ley para cubrir el vacío normativo, ha infringido dicho precepto y, por tanto, el principio de reserva de ley.

Lo cierto es que el Gobierno justifica la utilización del decreto-ley basándolos en los siguientes puntos:

- En primer lugar, en el apartado primero del preámbulo del decreto encontramos su finalidad, que no es otra que llevar a cabo las modificaciones pertinentes para “dar unidad a la normativa del impuesto, cumplir con el principio de capacidad económica” y, en definitiva, “adecuar la base imponible del impuesto a la capacidad económica del contribuyente”.

- En segundo lugar, en el apartado segundo explica que si concurren los requisitos de extraordinaria y urgente necesidad necesarios para el uso del decreto ley. En efecto, el Gobierno consideró que la sentencia 182/2021 provocó la imposibilidad de liquidar, recaudar, revisar y comprobar el impuesto, privando de esta manera, a los Ayuntamientos de una parte de sus recursos financieros, pudiendo provocar un aumento del déficit público que ponga el riesgo el principio de estabilidad presupuestaria regulado en el artículo 135 de la Constitución, siendo necesario de urgencia proceder a una reforma.

Igualmente, explican que la ausencia de tributación podía suponer un incentivo para llevar a cabo operaciones inmobiliarias, antes de que se aprobara la reforma, la cual si no se hubiera realizado por decreto ley si hubieran necesitado varios meses hasta su posible aprobación y entrada en vigor.

- En tercer lugar, en el debate parlamentario de convalidación del citado Decreto, la Ministra de Hacienda y Función Pública señaló que el Gobierno actuó de manera diligente debido a la relevancia del asunto para los municipios y sus recursos públicos y con el objetivo de “restablecer la exigibilidad de este impuesto y dar certidumbre sobre los recursos con los que contarán, evitando un posible deterioro de los servicios públicos”, facilitando así la adecuación de la base imponible con el principio de capacidad económica y otorgando a los contribuyentes la posibilidad de elegir entre dos sistemas de tributación. Todo ello, les permitía englobar la doctrina perteneciente a las dos sentencias previas del TC de 2017 y 2019.

No obstante, a pesar de los argumentos y motivos expuestos por el Gobierno para justificar el uso del decreto ley, el 3 de febrero de 2022, el Grupo Parlamentario Popular interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el mencionado Decreto-ley.

4.2 La sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo de 2023.

Explicado lo anterior, procederemos en este apartado al análisis de STC 17/2023, de 9 de marzo, que se dedica al estudio de la cuestión de inconstitucionalidad 735-2022, y donde se tratan los límites del uso del Decreto-ley en materia tributaria.

Como se ha adelantado anteriormente, el recurso de inconstitucionalidad fue planteado por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, puesto que consideraban que la existencia de un vacío normativo no justificaba la utilización de dicho instrumento para reformar el tributo.

Desde el punto de vista de los recurrentes, desde la doctrina asentada en la STC 126/2019, el Gobierno dispuso del tiempo suficiente para comenzar el correspondiente procedimiento legislativo y subsanar la normativa que se declaró inconstitucional en dicha sentencia. Por tanto, señalaron que dicha extraordinaria y urgente necesidad fue provocada por la pasividad del Gobierno.

En consecuencia, los recurrentes fundamentaron el recurso de inconstitucionalidad en dos motivos:

Por un lado, consideraban que no concurría el presupuesto habilitador para el uso del Decreto-ley, al no existir situación de extraordinaria y urgente necesidad y que, menos aún, se podía justificar su utilización para completar la normativa relativa a uno de los elementos esenciales del IIVTNU. Para reforzar dicho motivo los recurrentes alegaron lo siguiente:

- Para empezar, rechazaron el argumento de que la ausencia de normativa suponía una pérdida de ingresos por parte de los Ayuntamientos, por la imposibilidad de liquidar, comprobar y revisar el tributo local. A su juicio, la celeridad con que se proceda a la aprobación de una ley no desencadena en un aumento del déficit público, ni vulnera el principio de estabilidad presupuestaria del artículo 135 de la CE.
- Asimismo, descartaron el argumento de las posibles alteraciones en el mercado inmobiliario por el aumento de las operaciones inmobiliarias que pudieran llevarse a cabo durante el tiempo de ausencia normativa. Igualmente consideraban que las operaciones inmobiliarias a título lucrativo dependían de más factores y no solo del hecho de que se tribute o no por las ellas.

- Junto a ello, señalaron que el decreto ley afectaba al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos consagrado en el artículo 31 de la CE, puesto que se reforma una regulación que ha sido declarada nula e inconstitucional por infringir el principio de capacidad económica.

Pues bien, una vez expuestos los motivos por los cuales el Grupo Parlamentario Popular planteó la cuestión de inconstitucionalidad conviene plantear cuales han sido las respuestas que nos han dejado tanto el Abogado del Estado como el TC.

El Abogado del Estado basándose en la doctrina constitucional sobre la concurrencia del requisito de extraordinaria y urgente necesidad afirmó que la reforma aprobada por el decreto-ley se lleva a cabo a raíz de la STC 182/2021 pero no de anteriores, ya que fue dicha resolución judicial la que declaró la nulidad de algunos artículos del TRLRHL, generando un vacío normativo y, por ende, exigiendo una respuesta inmediata para dar contenido a las normas declaradas nulas.

Continúa diciendo que, “reprochar al Gobierno no haber llevado a cabo o acometido una nueva regulación del IIVTNU desde el año 2017, más allá de su acierto, supone en sí un reproche de política legislativa o de mala praxis gubernamental, pero no es un argumento que en sí mismo ponga en tela de juicio la concurrencia ahora del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad, que surge solo a partir de la STC 182/2021”³⁷.

De igual manera, el Abogado del Estado considera que el decreto ley no afecta a ámbitos constitucionalmente protegidos por el artículo 86.1 de la CE y, por tanto, no se infringe ni el principio de capacidad económica ni la regulación de la materia tributaria del artículo 31 de la CE. Para fundamentar esta afirmación el Abogado del Estado expone los siguientes motivos:

- Basándose en la doctrina recogida en las SSTC 100/2012 y 73/2017, donde afirmaron que sería inconstitucional “cualquier intervención o innovación

³⁷ La sentencia 17/2023, de 9 de marzo de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 735-2022.

normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario”, los cambios introducidos por el decreto ley no infringen el artículo 31 de la CE.

- Además, señala que el Gobierno solo se ha limitado a realizar una reforma parcial del IIVTNU, añadiendo un nuevo supuesto de no sujeción y modificando el sistema para calcular la base imponible del tributo. Reforma de un impuesto que, en línea de lo expuesto por el propio TC, no constituye uno de los impuestos esenciales en el sistema tributario español
- Concluye diciendo que lo más importante es que la reforma permite un sistema más favorable y que se adecúa al principio de capacidad económica, pues se tributará tan solo en los casos de incrementos reales de valor.

Finalmente, analizaremos la posición y la conclusión que extrae el TC acerca de si es inconstitucional o no el uso que ha hecho el Gobierno del decreto ley para llevar a cabo la reforma del TRLRHL. Pues bien, si acudimos al fallo del Tribunal podemos observar cómo desestima la cuestión de inconstitucionalidad por entender que, aunque la reforma tuviera por objeto la modificación de la base imponible del tributo local, no ha afectado al deber constitucional de la ciudadanía de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos y, por tanto, no se han sobrepasado los límites para el uso del decreto ley recogidos en el artículo 86 de la CE.

Lógicamente el TC para llegar a dicha conclusión se ha basado en una serie de fundamentos jurídicos, entre los que podemos destacar los siguientes:

En primer lugar, el TC considera que la declaración de nulidad e inconstitucionalidad de los artículos del TRLRHL, que provoca que el impuesto no pueda exigirse por los Ayuntamientos pudiendo afectar al principio de estabilidad presupuestaria, provocando distorsiones en el mercado inmobiliario e incrementando el déficit público de las entidades locales, es motivo suficiente para llevar a cabo la reforma mediante el uso del decreto ley.

Destacando el Tribunal que “los preceptos que se contienen en el real decreto-ley tienen como finalidad colmar el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por la STC 182/2021” y que “de no haberse aprobado la norma cuestionada, no hubiera sido posible seguir recaudando el impuesto por parte de las entidades locales”³⁸.

En segundo lugar, a la cuestión de si se ha visto afectado el deber de contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos, el TC recuerda que dicho deber se encuentra relacionado por un lado, con el principio de capacidad económica y por otro lado, no con una figura tributaria concreta sino con el conjunto del sistema normativo tributario, de lo que se deduce que, el decreto ley “no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo”³⁹. Por tanto, si se acude a la reforma se puede observar cómo realmente solo se ha reformado parcialmente el tributo.

En tercer lugar, el Tribunal también considera que debe tenerse en cuenta el tributo que es objeto de reforma, analizando su naturaleza y la función que cumple dentro del sistema tributario. En efecto, el tribunal afirma que:

- Ninguno de los actuales tributos locales es considerado como una figura tributaria esencial.
- El IIVTNU no es un tributo obligatorio, sino potestativo por parte de los Ayuntamientos, de modo que su privación temporal tampoco supone mucha importancia desde el punto de vista del deber de contribuir.
- Y, por último, la figura tributaria objeto de estudio, no se constituye ni como uno de los impuestos estructurales del sistema, ni como uno de los pilares dentro del

³⁸FUERTES LÓPEZ, F. J. “De nuevo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: plusvalía, regulación por Real Decreto-ley, regímenes estatal y foral. A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6, 2023.

³⁹ La sentencia 17/2023, de 9 de marzo de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 735-2022

sistema tributario, como si podría ser, por ejemplo, el Impuesto sobre Renta de Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades.

Por todo lo expuesto, el TC llega a la conclusión de que “atendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español, puede afirmarse que la regulación impugnada, aunque modifique la base imponible de este impuesto local, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31 de la CE”⁴⁰.

5. CONCLUSIONES

Del presente trabajo podemos extraer las siguientes conclusiones:

En primer lugar, se ha podido observar como el IIVTNU ha sido cuestionado a lo largo de estos últimos años, provocando diversos pronunciamientos por parte del Tribunal Constitucional, debido al sistema que había anteriormente para el cálculo de la base imponible del citado tributo local, que infringía en determinados supuestos los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad, por exigir el impuesto en situaciones en las que se generaba una desproporción entre el incremento real del valor y la carga impositiva del tributo, hasta el punto de exigir el tributo en supuestos en los que se había producido una disminución del valor del terreno.

En segundo lugar, de todas las resoluciones judiciales, marca un antes y después en la configuración del impuesto, la sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, pues declara la nulidad e inconstitucionalidad del artículo 107.1, segundo párrafo, del artículo 107.2 a) y del artículo 107.4 TRLRHL, provocando un vacío normativo.

En consecuencia, el TC expone que, para que sea constitucionalmente admisible el método estimativo de la base imponible, es necesario que los contribuyentes tengan la posibilidad de poder optar también por el método de estimación directa, y que dicho

⁴⁰ La sentencia 17/2023, de 9 de marzo de 2023. Recurso de inconstitucionalidad 735-2022

método grave los incrementos reales y potenciales. Razón por la cual el Tribunal exige una reforma que complete el régimen jurídico del tributo.

Esto es lo que se ha hecho y, en la actualidad, existen dos formas de determinación de la base imponible, permitiendo al sujeto pasivo optar por el método de estimación objetiva o por el método de estimación directa. En el primero de ellos, la cuota tributaria proviene de la multiplicación del valor catastral del suelo en el momento del devengo por un coeficiente establecido en la correspondiente Ordenanza Fiscal. En el segundo, la cuota tributaria resulta de restar el valor de adquisición al valor de transmisión.

En tercer lugar, el Gobierno ha llevado a cabo dicha reforma mediante el uso del Decreto-ley, lo que ha generado mucha controversia y ha derivado en la interposición de un recurso de inconstitucionalidad por parte del Grupo Parlamentario Popular, ya que consideraban que dicha actuación era contraria a la CE por vulnerar los límites materiales para el uso del Decreto-ley recogidos en el artículo 86.1 de la CE.

Desde mi punto de vista, teniendo en cuenta todas las sentencias que se han pronunciado acerca de la posible inconstitucionalidad de algunos aspectos del tributo, se debería de haber puesto en marcha una reforma global del impuesto que subsanase todas las dudas que ha ido generando el impuesto anteriormente, sin tener que esperar a la sentencia 182/2021, que generó una urgencia y se tuvo que emplear el decreto ley justificando su utilización en esa “urgente necesidad”.

Y, por tanto, en línea de lo que afirma CARBAJO VASCO⁴¹, para mí el uso del decreto ley es inconstitucional pues se ha utilizado para modificar uno de los elementos esenciales del tributo, como es la determinación de la base imponible, infringiendo así, el artículo 86 de la CE y, por tanto, traspasando los límites del uso del Decreto-ley en materia tributaria.

No obstante, debemos terminar señalado que el TC se ha pronunciado al respecto en la sentencia 17/2023, considerando que debido a la escasa importancia que supone el

⁴¹ CARBAJO VASCO, D. “Consideraciones acerca de la nueva regulación del impuesto sobre la plusvalía municipal”. *Madrid, 21 de noviembre de 2021.*

tributo local en comparación con otros impuestos, la reforma operada en el régimen jurídico del tributo por el decreto ley no altera sustancialmente el deber de contribuir de los ciudadanos para el sostenimiento de los gastos públicos y, por tanto, no es inconstitucional el uso de dicho instrumento normativo.

6. BIBLIOGRAFIA

ACÍN FERRER, A. “Tributos. La modificación del IIVTNU en situación de emergencia. Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)”. *La Administración Práctica*, nº 1, 2022.

ALIAGA AGULLÓ, E (Coord.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 5a ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

ALVAREZ ARROYO, F. “Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)”. *Dykinson, Madrid 2004*.

BERGAS FORTEZA, A. “Comentarios a la STC 182/2021, de 26 de octubre y su consecuente RDL 26/2021, de 8 de noviembre: antecedentes, propuestas de reforma y situación actual del IIVTNU”. *Revista Quincena Fiscal*, nº 1, 2022.

CALVO VÉRGEZ, J. “Incongruencias derivadas de la compleja determinación de los elementos de cuantificación en el IMNU: algunas notas clarificadoras”. *Tributos Locales* 60, 2006

CARBAJO VASCO, D. “Consideraciones acerca de la nueva regulación del impuesto sobre la plusvalía municipal”. *Madrid, 21 de noviembre de 2021*.

CASANA MERINO, F. “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Pons, Madrid 1994*

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*, nº 195, 2022.

DE ESTEBAN, J; GONZÁLEZ TREVIJANO, P.J. *Curso de Derecho Constitucional Español*, Volumen II. Universidad Complutense de Madrid, Servicio de Publicaciones, 1994.

FERNÁNDEZ AMOR, J.A. “Fundamentos de un principio universal de Justicia Tributaria”. *Revista Quincena Fiscal* num.3/2016 Editorial Aranzadi, S.A.U.

FLUIXÁ MARTÍNEZ, A. “Aplicación práctica de la STC 182/2021 y RD-ley 26/2021 referidos a la plusvalía municipal”. *Revista Derecho Local*, nº 101, disponible en: <https://revistas.lefebvre.es/revista-de-derecho-local/hemeroteca/2432> (Acceso el 9 de junio de 2024).

FUERTES LÓPEZ, F. J. “De nuevo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: plusvalía, regulación por Real Decreto-ley, regímenes estatal y foral. A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 9 de marzo”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 6, 2023.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E. “El principio de protección de la confianza legítima como supuesto título justificativo de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador”. *Boletín ICAM*, n.º 24, enero 2003.

GARCÍA DE PABLOS, J. F. “La reforma del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Revista Quincena Fiscal* num.6/2022 Editorial Aranzadi, S.A.U

GARCÍA NOVOA, C. “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. *Marcial Pons, Madrid, 2000.*

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 segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)”. *Revista Quincena Fiscal* num.6/2020 Editorial Aranzadi, S.A.U.

LOPEZ DE LERMA, J. “Proyecto de Ley General Tributaria y Constitución”. *Diario La*

Ley, N° 5867, Sección Doctrina, 9 de octubre de 2003.

MENÉNDEZ MORENO, A. “RETRATADOS. A propósito de lo “acontecido” en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Revista Quincena Fiscal* num. 3/2022 parte Editorial. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2022

MOCHÓN LÓPEZ, L. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: la problemática de un tributo definido erróneamente”, *Tributos Locales*, n° 162, 2023.

NAVARRO FAURE, A. (coord.). *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4º Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

OLAÑETA FERNÁNDEZ, R y ABELEIRA NAVARRO, A y CANTERO GARCÍA, L.M. *El nuevo impuesto de plusvalía municipal*, Editorial Aferre, 2022.

OLAÑETA FERNÁNDEZ, R. “El Tribunal Constitucional avala la regulación del impuesto de plusvalía”. *Revista Derecho Local*, 2023.

PADILLARUIZ, P. “Nueva plusvalía, nuevos problemas”, *Quincena Fiscal*, n.º 1-1, enero 2022.

PALOMAR OLMEDA, A y VÁZQUEZ ALCOVER, E. “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos ¿una cuestión resuelta? *Diario La Ley, N° 9961, Sección Doctrina, 26 de noviembre de 2021.*

PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR, D.R. “Inexistencia de hecho imponible por minusvalía en la transmisión de inmuebles. No concurrencia del principio constitucional de capacidad económica”. *Diario La Ley, N° 8971, Sección Doctrina, 3 de mayo de 2017*

RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, M. P. “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: La persistencia de algunas cuestiones introvertidas”, *Tributos Locales*, n° 64, 2006.

RUBEN O, A. “El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario”. *La ley* 17083/2001

RUIZ ALMENDRAL, V.: “Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana: cuestiones problemáticas”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 427, 2018.

- “Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y la imprevisibilidad de sus consecuencias”. *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2020.

SÁNCHEZ DE LA TORRE, A. “El Derecho en la aventura europea de la libertad”. *Madrid, 1987, editorial Reus.*

SÁNCHEZ GARCÍA, N. “Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana”. *Centro de estudios Financieros*, 07/01/2022.

SANZ ARCEAGA, E y DEL BLANCO GARCÍA, A.J. “El principio constitucional de no confiscatoriedad: la virtualidad práctica de un límite a la imposición difícil (pero no imposible) de aprehender”. *Revista Quincena Fiscal*, n º8, 2015.

SOLER BELDA, R.R. “A vueltas con la progresividad. To Returns with the progressivity. El principio de progresividad del artículo 31.1 de la Constitución en su evolución doctrinal y jurisprudencial” *Diario La Ley*, N° 8911, Sección Dossier, 30 de enero de 2017