



UNIVERSITAS
Miguel Hernández

Universidad Miguel Hernández

**Facultad de Ciencias Sociales Y Jurídicas de
Elche**

Grado en Derecho

ALGUNAS CUESTIONES ACERCA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: ANÁLISIS NORMATIVO Y JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

Trabajo Fin de Grado

Curso Académico 2025/2026

Autor: Álvaro Fernández Gambín

Tutora: Paula Vicente-Arche Coloma

ÍNDICE:

- I. Introducción.**
- II. Recursos tributarios de los entes locales.**
- III. Evolución histórica del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**
- IV. Análisis normativo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**
 - A. Naturaleza tributaria.**
 - B. Hecho Imponible.**
 - C. Supuestos de no sujeción.**
 - D. Exenciones.**
 - E. Sujetos pasivos.**
 - F. Cuantificación del impuesto.**
 - 1. Base imponible.**
 - a) Valor del terreno.
 - b) Reducción por los Ayuntamientos.
 - c) Período de generación.
 - d) Incremento de valor inferior a la base imponible.
 - 2. Tipo de gravamen.**
 - 3. Cuota íntegra.**
 - 4. Cuota líquida.**
 - G. Fecha del devengo.**
 - H. Gestión tributaria del impuesto.**
- V. Jurisprudencia constitucional del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**
 - A. El primer hito jurisprudencial, la STC 59/2017 y las situaciones de inexpresividad de capacidad económica.**
 - B. Segundo hito jurisprudencial, la STC 126/2019.**
 - C. Tercer hito jurisprudencial, la STC 182/2021 y la inconstitucionalidad del método objetivo.**
- VI. Conclusiones.**
- VII. Bibliografía.**

I. Introducción.

Según cifras del Ministerio de Hacienda, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en adelante IIVTNU, está operativo en más de 4.000 municipios, de los 8.132 que actualmente existen en España. De esa cifra de 4.000, en más del 75% de los Ayuntamientos, los ingresos fiscales totales son de al menos el 3% imputables a este tributo de carácter local¹.

Las cantidades anteriores no son nada despreciables, y unidas al Real Decreto Legislativo de 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales a la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Constitucional a través de las Sentencias 59/2017, de 11 de mayo de 2017, la 126/2019 de 31 de octubre de 2019 y la 182/2021 de 26 de octubre de 2021, hacen necesarios estudios como el presente.

Por lo anterior, analizaremos el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, abordando desde su evolución normativa y la configuración de su hecho imponible hasta incluso los supuestos de minusvaloración de los terrenos urbanos. Asimismo, examinaremos cómo la jurisprudencia y la doctrina tributaria han impulsado cambios estructurales en la materia, relacionados con el cálculo de la base imponible del presente impuesto, tras la existencia de graves situaciones de conflicto interpretativo y problemas en su aplicación práctica.

II. Recursos tributarios de los entes locales.

El estudio del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana no puede abordarse de forma aislada sin antes comprender el sistema normativo y financiero del que procede. Las entidades locales, como Administración Pública más próxima al ciudadano, asumen una amplia carta de competencias y servicios públicos esenciales cuya

¹<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/S.E.HACIENDA/02-12-21-NP-APROBACION-CONGRESO-IMPUESTO-SOBRE-EL-INCREMENTO-DE-VALOR-DE-LOS-TERRENOS-DE-NATURALEZA-URBANA.pdf>. Consultado el 14/02/2026.

prestación exige una financiación suficiente y estable. En este punto, es donde el Derecho Tributario Español dota a los Ayuntamientos de un sistema de recursos propios que órbita de manera fundamental en torno a la figura del tributo. A continuación, se procederá a delimitar la naturaleza de estas figuras de ingreso público, así como el margen de autonomía del que gozan los municipios para el establecimiento de estos.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria define los tributos en su artículo 2 como las prestaciones pecuniarias que son exigidas por un ente público, a consecuencia de un hecho tipificado en una norma legal y cuyo objetivo es el de contribuir con los gastos generales de la ciudadanía². De esta definición se extrae que el tributo tiene como sus dos caracteres fundamentales, la coactividad y el deber de contribuir³.

La naturaleza coactiva del tributo deviene de su exigencia unilateral por parte de la Administración Pública. Esto se une al deber de contribuir a los gastos y necesidades públicas por parte de la ciudadanía, conforme a lo establecido en el artículo 31 de la Constitución⁴.

A continuación, la Ley General Tributaria realiza una clasificación dividiendo los **tributos** en impuestos, contribuciones especiales y tasas.

Las **tasas** son tributos regulados por la Ley General Tributaria en su artículo 2.2 a), cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, así como la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, siempre y cuando, los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria o no se realicen por el sector privado.

² PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ Francisco (2024). *Derecho financiero y tributario: parte general* (34a ed.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2024, pág. 37.

³ *Ibíd.* Pág. 44.

⁴ NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y fuentes del derecho financiero”. Coordinadora en VV.AA: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2025, págs. 176 y 177. <https://biblioteca-nubedelectura-com.publicaciones.umh.es/cloudLibrary/ebook/info/9791370108311>

Pueden distinguirse, en términos generales, dos tipos de tasas; unas son motivadas por el uso especial del dominio público y otras son derivadas de la prestación del servicio público, o bien, por la realización de una actividad por parte de la Administración Pública⁵.

Por otro lado, y siguiendo con la Ley General Tributaria en su artículo el 2.2 b), las **contribuciones especiales** son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de los servicios públicos.

Para que nazca la obligación tributaria en las contribuciones especiales, debe existir un gasto de primer establecimiento, es decir, una inversión pública concreta como una obra pública o el establecimiento o ampliación de un servicio. Esto, ha de implicar un beneficio especial para una colectividad, y no para la generalidad de los ciudadanos⁶.

Frente a las dos figuras anteriores, los **impuestos** son los ingresos de carácter público que materializa el contribuyente sin que la Administración realice contraprestación alguna y cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente⁷.

El principio de capacidad económica es de aplicación común a todos los tributos de nuestro ordenamiento jurídico, está consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución y se manifiesta, cuando un sujeto pasivo realiza un tipo de hecho en el que se revela la existencia de una riqueza, o bien, una renta tipificada en una norma tributaria que implica la obligación de contribuir al erario público⁸. Este principio fundamental en el Derecho Tributario, saldrá a colación a lo largo de este trabajo, con referencia expresa en las sentencias del Tribunal Constitucional acerca del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁵ PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ Francisco (2024). *Derecho financiero y tributario: parte general* (34a ed.), ob. cit., pág. 50.

⁶ *Ibid* pág. 53.

⁷ *Ibid*. Pág. 55.

⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, de 11 de diciembre de 1992.

Una vez conocida la definición de los tributos y su clases, resulta pertinente abordar qué se entiende por **sistema tributario**. Constituye el conjunto de los tributos que se aplican en un Estado y su finalidad radica, en términos generales, en financiar los gastos públicos del mismo. En España existen tres subsistemas tributarios descentralizados; el estatal, el autonómico y el local⁹.

Puesto que el tema que nos concierne es el coloquialmente conocido como Impuesto sobre la plusvalía municipal, vamos a concretar sobre los recursos tributarios de los entes locales. Como se ha afirmado con anterioridad, el adecuado funcionamiento de los entes públicos, en este caso de las Administraciones Locales, exige la necesidad de albergar recursos tributarios para sufragar los servicios y las competencias que les son atribuidas¹⁰. Es por ello, que la Constitución Española de 1978 en su artículo 142, destaca que las Haciendas Locales “*se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*”.

De este modo, la Constitución consolida el sistema de suficiencia financiera en el ámbito local, dotando a estas entidades públicas de medios y recursos para cubrir sus necesidades sin depender en exclusiva de la financiación estatal y configurar el sistema fiscal descentralizado¹¹.

Asimismo, tras el reconocimiento constitucional de obtención de recursos por parte de los entes locales, es preciso delimitar el alcance de su contenido. Así pues, el artículo 133.2 de la Constitución permite a las corporaciones locales “*establecer y exigir tributos*” de acuerdo con la Constitución y las leyes. Este precepto debe interpretarse conforme al principio de reserva de ley tributaria¹², en consecuencia, las entidades locales no pueden crear tributos¹³,

⁹ PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ Francisco. *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 58.

¹⁰ NAVARRO FAURE, Amparo: “Concepto y contenido del derecho financiero”. Coordinadora en VV.AA: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Ed., ob.cit., pág. 25.

¹¹ GIL GARCÍA, Elizabeth: “El poder financiero”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Ed., Ob. cit., pág. 25.

¹² NAVARRO FAURE, Amparo: “Concepto y contenido del derecho financiero”. Coordinadora en VV.AA: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Ed., Ob. cit., página 42.

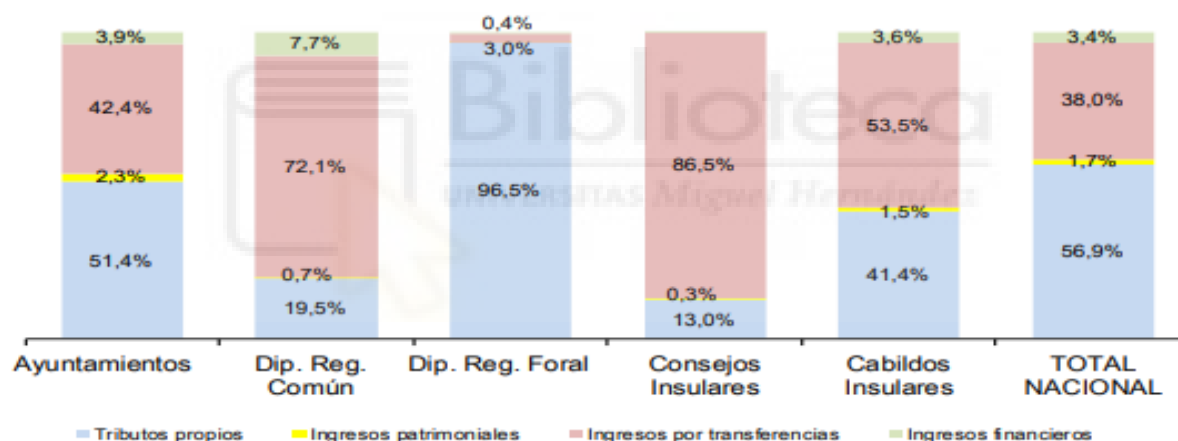
¹³ GIL GARCÍA Elizabeth: “El poder financiero”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Ed., Ob. cit., página 87.

sino que su actuación en materia fiscal se limita a decidir su establecimiento, en caso de los tributos potestativos, y desarrollar su aplicación¹⁴, principalmente sobre la Ley Reguladora de las Haciendas Locales además de establecer procedimientos de gestión, liquidación, inspección y recaudación a través de sus ordenanzas fiscales reguladoras¹⁵.

Continuando con lo anterior, las Administraciones Locales disponen de diversas fuentes de financiación pública, entre las que destacan, de forma especial, los tributos. Estos representan de media, el 56,9 por ciento de entradas dinerarias de una institución local en España, lo que pone de manifiesto el poder de autonomía financiera municipal¹⁶.

La siguiente tabla representa la estructura de ingreso de todas las Administraciones Locales y cómo se distribuyen sus entradas dinerarias.

Estructura del ingreso local.¹⁷



Siguiendo la misma estructura genérica de nuestro sistema tributario expuesta anteriormente, **el sistema tributario local** está compuesto por las tasas, contribuciones especiales e impuestos establecidos por los Ayuntamientos.

¹⁴ NAVARRO FAURE, Amparo: “Concepto y contenido del derecho financiero”. Coordinadora en VV.AA: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Edición, Ob. cit., página 45.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ <https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2022.pdf> Página 43. Consultado el 14/02/2026.

¹⁷ *Ibidem*. Estructura del ingreso local. Gráfico 17.

Concretando el análisis de los **impuestos locales**, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales los enumera en su artículo 59 y los clasifica entre impuestos obligatorios y facultativos:

- Los impuestos obligatorios para todos los Ayuntamientos son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM).
- Por otro lado, los impuestos potestativos locales son el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) sobre el que vamos a profundizar en este texto.

Centrándonos en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, como se avanzó en la introducción, este tributo supone una gran fuente de liquidez para las arcas municipales, al desempeñar un papel relevante en la obtención de sus recursos financieros. Generalmente, este gravamen ocupa el segundo lugar entre los impuestos locales por volumen recaudado, solo por detrás del Impuesto sobre Bienes Inmuebles¹⁸.

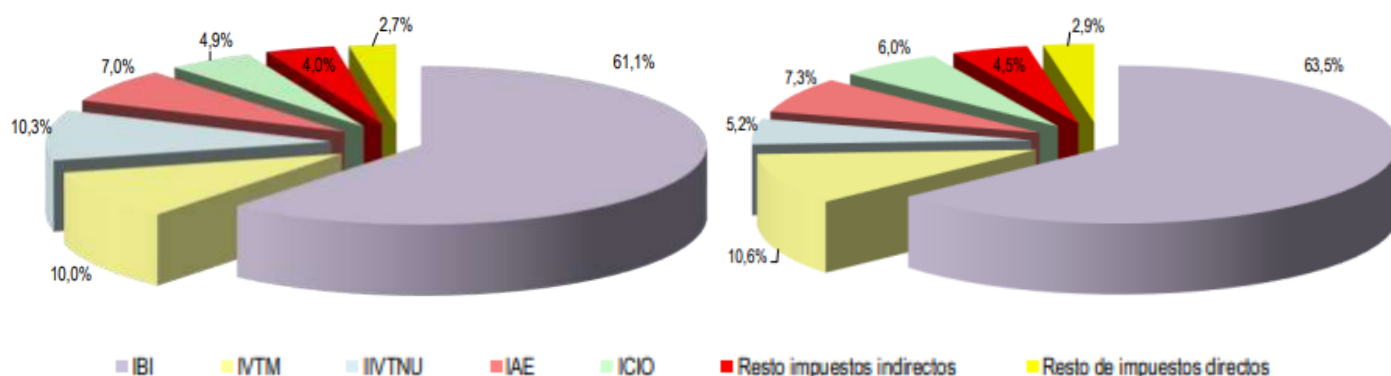
Las cantidades recaudadas por el IIVTNU han representado de manera sostenida en el tiempo en torno al 4 por ciento de todos los impuestos de los municipios. Porcentaje que se reduce de forma significativa en el ejercicio del año 2022 hasta llegar a un 2 por ciento del total, como reflejan los datos obtenidos en las fuentes oficiales del Ministerio de Hacienda en sus memorias anuales, *Haciendas Locales en cifras*¹⁹.

¹⁸ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., Editorial Reus, Madrid, 2021, pág. 43. Disponible en: <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/269308?page=43>.

¹⁹ <https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2021.pdf>. Tabla 32. Ingresos de los municipios. Pág. 42. Consultado el 18/02/2026.

Impuestos municipales año 2021²⁰.

Impuestos municipales año 2022²¹.



Como se puede observar en los gráficos anteriores, hasta el año 2021, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana suponía el segundo impuesto local en términos recaudatorios y pasó a reducirse esa cantidad a prácticamente la mitad en el siguiente año. Este descenso tan significativo plantea la necesidad de analizar si estas cifras son el producto directo de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, por el que se resuelve la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por posible vulneración del art. 31.1 de la Constitución Española de 1978 acerca del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad. Cuestión que será objeto de estudio en su apartado correspondiente y en el que se valorará el impacto real de esta sentencia en el volumen recaudatorio del de los tributos locales.

III. Evolución histórica del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Aunque el presente trabajo no tiene como objetivo principal realizar una exposición retrospectiva acerca del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza

²⁰ *Ibid.* Gráfico 23. Pág. 50. Consultado el 18/02/2026.

²¹ <https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2022.pdf>. Gráfico 23. Pág. 51. Consultado el 18/02/2026.

Urbana y sus antecedentes, resulta imprescindible dotarlo de una breve contextualización histórica que permita comprender mejor la naturaleza jurídica del tributo.

El primer antecedente al IIVTNU en nuestro país, tuvo lugar gracias a la **Ley de Autorizaciones, de 5 de marzo de 1917**, la cual, resolvía transitoriamente un problema de financiación que existía en esos años por parte de los Ayuntamientos²². En dicha norma, se establecía qué entes locales podían proponer ciertas figuras impositivas, siendo necesario que esos nuevos tributos se autorizaran en última instancia por el gobierno²³.

Como consecuencia de lo anterior, unos años más tarde se promulgó el **Real Decreto de 13 de marzo de 1919**, que supone por primera vez la regulación en una norma el “*arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos*”, antecedente directo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. De dicho texto se extrae, que el hecho imponible del arbitrio municipal sería imputable a las transmisiones de dominio de los terrenos situados en los términos municipales²⁴, y aclara que será objeto de tributación cuando exista un beneficio real, calculado entre la diferencia del valor de adquisición y de enajenación. El Real Decreto establecía asimismo, una serie de deducciones, entre las que se destacan las mejoras realizadas por la propiedad al inmueble sobre el que recae el incremento del valor. Este mecanismo, permitía ajustar la base gravable a la inversión efectivamente realizada por el contribuyente, algo que contrasta con la regulación vigente, en la que no se prevé actualmente ningún tipo de deducción en este sentido. En cuanto al tipo de gravamen, la norma solo establecía un máximo de un 5 por ciento, siempre y cuando la ganancia de valor experimentada por el inmueble no superara la décima parte del valor de adquisición, pudiendo ser incrementado gradualmente hasta un máximo de un 25 por ciento²⁵.

Más adelante, se publicaron diferentes normas reguladoras del arbitrio municipal, destacando entre otras, el **Estatuto Municipal de 9 de marzo de 1924**, que contenía entre los artículos de 422 a 432 el *arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos*. Este texto

²² RODRÍGUEZ CATIVIELA, Enrique José. *Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda*. En *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 2015, N.º 752, pág. 3354.

²³ Ley de Autorizaciones, de 5 de marzo de 1917. Art. 9.

²⁴ Gaceta de Madrid núm. 73 de 1919. Boletín Ordinario. Pág 989. Artículo único.

²⁵ *Ibidem*. Artículo único, punto E.

sistematizó las normas de las entidades locales en un mismo documento e introdujo diferentes modificaciones acerca del arbitrio, como fue la reducción del tipo de gravamen al 15%.

Con carácter previo a la publicación de nuestra Constitución, se aprobó la **Ley 41/1975 de 19 de noviembre** por el que regula las **Bases del Estatuto de Régimen Local**, que sustituía la antigua denominación de “arbitrio” por la de impuesto, otorgando así una configuración más propiamente tributaria. Esta nueva ley del Régimen Local fue desarrollada por el **Real decreto 3250/1976, de 30 de diciembre**, relativa a los ingresos de las Corporaciones Locales, y por la que se dictaron normas provisionales para su aplicación.

Siguiendo con la normativa anterior, el cálculo de la base imponible es el mismo que tuvo desde sus inicios, siendo este la diferencia entre el valor de adquisición y el de enajenación, pero sobre todo, lo más característico de la Ley 41/1975 es la inclusión en la base imponible de la “constitución y extinción de los derechos reales de goce restrictivos del dominio”, como son el usufructo, la servidumbre o la superficie²⁶”.

La configuración actual del IIVTNU que hoy día conocemos, con muchos matices que han ido variando a lo largo de casi cuatro décadas, es resultado de la publicación de la **Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales**. Este nuevo enfoque, fue motivado por la necesidad de mejorar el tradicional sistema de insuficiencia financiera de la Administración Local, instaurando un sistema de recursos adecuado a la realidad y necesidades coetáneas²⁷.

Asimismo, el denominado Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana entraría en vigor a partir del 1 de enero de 1990²⁸. El mayor cambio introducido por la Ley 39/1988, y más polémico, fue la determinación objetiva de la base imponible del impuesto, calculada sobre un porcentaje del valor catastral del terreno estipulado por el Ayuntamiento, con el límite marcado por la Ley estatal; atendiendo al

²⁶ RODRÍGUEZ CATIVIELA, Enrique José, Notario. *Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda*, ob.cit., pág. 3356.

²⁷ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Exposición de motivos II y III.

²⁸ *Ibid.* Disposición transitoria quinta.

período de años en el cual el inmueble experimenta un incremento patrimonial y a la cantidad de población de derecho del municipio²⁹.

La nueva configuración de cálculo de este tributo local no fue ajena a la crítica, así pues, ya en las enmiendas parlamentarias auguraban problemas que han llegado hasta el presente, particularmente en escenarios de estancamiento o depreciación del mercado inmobiliario. Un ejemplo de ello, es el cálculo de la base imponible, previo a las sentencias constitucionales que estudiaremos, con presunción *iuris et de iure* del incremento del valor sin contar con períodos en los que el inmueble no experimenta plusvalías, o incluso la existencia de momentos en los que haya decrementos del valor de los terrenos³⁰.

A la luz de lo expuesto, puede apreciarse que la configuración normativa del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha experimentado múltiples transformaciones a lo largo de su historia. Estas modificaciones han afectado tanto a aspectos cuantitativos, con la introducción de nuevas bonificaciones, coeficientes reductores o exenciones específicas, como a los estructurales del tributo, especialmente en la determinación de su base imponible.

En la última década, esta evolución normativa condujo que la anterior configuración del impuesto, basada en criterios puramente objetivos y estandarizados, desvinculados en buena medida del análisis real y efectivo del incremento de valor experimentado por el terreno urbano transmitido, haya suscitado numerosas críticas doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales en relación con el principio de capacidad económica del tributo, consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución Española. Intentando subsanar las anteriores deficiencias, tras los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que impusieron un cambio normativo se implementó la posibilidad de aplicar uno de los dos métodos alternativos de determinación la base la base imponible del impuesto, los cuales serán objeto de estudio en este trabajo.

²⁹ *Ibid.* Art. 108. Base imponible y cuota.

³⁰ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., págs. 27 a 29.

IV. Análisis normativo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

A. Naturaleza Tributaria.

En relación con la naturaleza tributaria del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la mayor parte de la doctrina coincide en que se trata de una figura impositiva directa, real, objetiva e instantánea y cuya exacción es de carácter potestativa por parte de los entes locales³¹. A continuación, vamos a analizar individualmente dichos conceptos:

Como bien se relata el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, se trata de un tributo directo, como se ha descrito en el apartado del hecho imponible. Desde el punto de vista económico, la plusvalía municipal se engloba como un tributo directo porque tiene en cuenta la existencia de una manifestación de capacidad económica derivada de un incremento patrimonial, puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión o constitución de un derecho real sobre el terreno urbano, experimentando el propietario una riqueza objetiva y cuantificable económicamente. Por otro lado, desde el punto de vista jurídico, nos encontramos ante un tributo directo porque es el contribuyente el que debe abonar la deuda tributaria sin posibilidad de transmitir esta deuda a un tercero³².

De la misma Ley de Haciendas Locales se determina que nos encontramos ante un impuesto real; esto significa que el sujeto pasivo lo es, no por sus circunstancias personales, sino por la manifestación económica derivada de la transmisión o la constitución de un derecho real limitativo de dominio sobre un objeto concreto, en este caso un terreno de

³¹ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 47. Igualmente, PÉREZ BERNABEU, Begoña “Las haciendas territoriales”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 7ª ed., Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2024, pág. 583. <https://biblioteca-nubedelectura-com.publicaciones.umh.es/cloudLibrary/ebook/info/9788410719576>

³² BERCHE MORENO, Eduardo: *Sistema tributario local*, 2ª ed., J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2014, pág. 227. Disponible en: <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/59847?page=227>

naturaleza urbana³³. Y se hace mención explícita a tales inmuebles urbanos, definiendo el carácter real del tributo sin tener en cuenta la figura del obligado tributario.

Asimismo, nos encontramos ante un tributo objetivo, lo que implica que la obligación tributaria del sujeto pasivo no se ve alterada por las circunstancias personales, familiares o subjetivas³⁴. Por consiguiente, las normas tributarias no prevén, con carácter general, la aplicación de bonificaciones o exenciones vinculadas a la situación individual del contribuyente, sino que la exigencia de este tributo se determina exclusivamente por la realización del hecho imponible. La excepción que marca la regla es la bonificación del artículo 108.4 de la Ley de Haciendas Locales, permitiendo a los Ayuntamientos establecer una bonificación a las transmisiones lucrativas por causa de muerte a ciertos familiares del causante.

También se dice que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo instantáneo, puesto que la obligación tributaria se genera en un único momento con la realización del hecho imponible mediante la transmisión o constitución de un derecho limitativo del dominio de un terreno urbano. No hay que confundir que para el cálculo de la base imponible se tiene en cuenta el período de generación de la base imponible durante el plazo máximo de 20 años, los tributos instantáneos se dan en situaciones concretas de manifestación de capacidad económica como es descrito por la Ley de Haciendas Locales por el hecho imponible en su artículo 104. Los tributos instantáneos se distinguen de los periódicos, los cuales gravan situaciones prolongadas en el tiempo³⁵.

Por último, es un tributo de exacción potestativa por el artículo 59.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, en el cual se permite a las Administraciones Locales decidir sobre su establecimiento y exigencia, así como modular los porcentajes de cálculo dentro de los límites establecidos en la ley, de acuerdo con lo dispuesto en sus respectivas ordenanzas municipales

³³ ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. Cuenca, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2014, pág. 103. Recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/113851?page=27>.

³⁴ PÉREZ ROYO, Ignacio, “Cap. XVI: Los impuestos municipales”. En VV.VV, PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Derecho financiero y tributario: parte general*, 18ª ed., Editorial Tecnos, Madrid, 2024, pág. 1139.

³⁵ ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. ob.cit., pág. 28.

que marcarán la política fiscal de la localidad³⁶. Como se destaca en la introducción, este impuesto está presente en poco más de cuatro mil Ayuntamientos, es decir, que se encuentra regulado y es exigible por más de la mitad de estas las entidades locales en todo el país³⁷.

B. Hecho Imponible.

La regulación normativa del IIVTNU viene establecida por el Real Decreto Legislativo 2/2004, en concreto, de los artículos 104 al 110 inclusive.

La Ley de Haciendas Locales trata de realizar una definición acerca de esta figura impositiva en su artículo 104, el cual versa sobre el hecho imponible:

Artículo 104. Naturaleza y hecho imponible. Supuestos de no sujeción.

1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Aunque su denominación oficial es el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la figura es conocida coloquialmente como “*plusvalía municipal*”, porque grava precisamente ese “mayor valor” que experimentan los terrenos urbanos puesto de manifiesto en el momento de su transmisión o constitución de un derecho real de disfrute sobre el mismo.

De la definición literal de la Ley y de gran parte de la doctrina científica se extrae que son dos, los componentes esenciales del hecho imponible y prueban la existencia de la plusvalía municipal. Siendo el primero de los requisitos, que se produzca un incremento del

³⁶ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, Dykinson, Madrid, 2004, pág. 22. Recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/60885?page=18>.

³⁷ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 46.

valor del terreno urbano objeto a tributación, y el segundo, la transmisión de la propiedad o la constitución de un derecho real de goce sobre el inmueble, implicando éste último el inicio del gravamen³⁸. Si bien, el Tribunal Constitucional³⁹ y otros autores amplifican estos dos conceptos, señalando a tres como elementos esenciales del impuesto, siento estos interdependientes y concurrentes para que se configure el tributo⁴⁰.

En primer lugar, el impuesto recae sobre el hecho de un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, lo cual pone de manifiesto que este tributo únicamente grava bienes inmuebles que ostenten dicho carácter, excluyendo por ende a los terrenos rústicos y los llamados terrenos de características especiales.

La Ley de Haciendas Locales remite a lo establecido en el artículo 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, para definir como suelo de naturaleza urbana⁴¹:

a) El definido por el planeamiento urbanístico como urbano o equivalente.

b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados lo prevean, siempre que se incluyan en sectores delimitados y se hayan establecido las determinaciones de ordenación detallada. Este apartado ha sido alterado a lo largo de los años, hasta que el legislador ha plasmado la rigurosidad establecida por los tribunales y ha supuesto que los suelos urbanizables tengan la consideración de urbanos a efectos de este tributo, siempre y cuando, se detallen en los planes de urbanísticos y además delimiten sus contenidos⁴².

³⁸ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 50.

³⁹ Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017 (Cuestión de inconstitucionalidad 1012-2015), BOE núm. 56, de 7 de marzo de 2017, antecedente 3.

⁴⁰ Según ÁLVAREZ ARROYO, “estamos ante un hecho imponible complejo que se realiza por la conjunción de tres elementos distintos e individualizables, con sus peculiaridades y problemas también individualizables, pero que tienen que realizar se de forma conjunta e inseparable.” Vid. ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 50.

⁴¹ Real Decreto Legislativo 2/2004. Artículo 61.

⁴² TEIXIDOR MARTÍNEZ se apoya en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 (recurso nº. 2362/2013). Vid., TEIXIDOR MARTÍNEZ, Neus: *Las implicaciones de la Ley 13/2015 en la clasificación catastral del suelo, ¿fin del conflicto?*, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 409, 2017, págs. 101-136. Disponible en: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2017.4407>.

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

d) El ocupado por asentamientos de población aislados.

e) El suelo que cuente con servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o bien 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.

En segundo término, el **devengo** del impuesto está regulado en el artículo 109 de la Ley de Haciendas Locales, y supone nacimiento de la obligación tributaria en el momento de la transmisión de la propiedad del terreno urbano, o bien, con la constitución o transmisión de un derecho real de goce o de disfrute sobre el mismo inmueble. Este elemento resulta esencial y será ampliado en su apartado correspondiente, pues únicamente cuando se produzca efectiva la alteración de la titularidad jurídica del inmueble puede entenderse por realizado el hecho imponible del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La transmisión de propiedad del terreno urbano puede llevarse a cabo por cualquier título, como bien es resaltado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, resultando indistinto si las transmisiones son onerosas o lucrativas, a efectos del Impuesto que nos compete.

Además, como disyuntiva a la transmisión de la propiedad se incluye como hecho imponible por la Ley de Haciendas Locales la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio sobre los terrenos urbanos. El mismo Texto Refundido no desarrolla este tipo de transmisiones y derechos, por lo que supletoriamente nos regimos a lo establecido en las normas de derecho común⁴³. Analizando detalladamente los derechos reales de goce, limitativos del dominio, pueden entenderse como aquellas figuras jurídicas que atribuyen a su titular la posesión, el disfrute o aprovechamiento de la cosa ajena, limitando las facultades del propietario sin llegar a privarle totalmente del dominio de la cosa. Entre otros,

⁴³ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 81.

destacan como derechos reales limitativos del dominio el derecho de usufructo, de uso, habitación y las servidumbres⁴⁴.

Como tercer componente esencial del hecho imponible del tributo, la Ley de Haciendas Locales en el artículo 104, establece necesario que se haya producido un incremento del valor del terreno experimentado por el inmueble a lo largo de los años en propiedad del mismo. Esta plusvalía se encuentra estrechamente relacionada con la razón de ser económica del tributo, siendo esta la de devolver al Estado, o indirectamente a la ciudadanía, parte de esa plusvalía que se ha producido por causas externas al propietario del terreno⁴⁵. Dicho incremento puede ser consecuencia, bien por obras públicas, prestaciones de servicios, creaciones de accesos a estos, mejoras en las instalaciones municipales o incluso por actividades privadas de un particular, que en su conjunto, suponen un mayor beneficio cuantitativo de esos terrenos urbanos. De esta manera, se justifica la Administración para participar de esas plusvalías que no derivan de la acción de la propiedad sino de una colectividad y factores externos⁴⁶.

Para finalizar, queda probado que sólo cuando concurren los tres elementos esenciales; el incremento del valor, que el terreno objeto de tributación sea urbano y que la situación que dé lugar al devengo sea una transmisión de la propiedad o la constitución o transmisión de un derecho real de disfrute sobre el citado inmueble, puede por entenderse plenamente realizado el hecho imponible por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

C. Supuestos de no sujeción.

Estrechamente relacionado con el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, nos encontramos a continuación con los

⁴⁴ BERCHE MORENO, Eduardo: *Sistema tributario local*, 2ª ed., ob.cit., pág. 230.

⁴⁵ *Ibid.*, pág. 227.

⁴⁶ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág 48.

supuestos de no sujeción que vienen regulados entre los apartados 2 y 5 del artículo 104 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Los supuestos de no sujeción son determinadas situaciones excluidas expresamente por el legislador como hechos típicos, y son acciones que no están sujetas a tributación puesto que nunca que ha materializado el hecho imponible⁴⁷.

Así pues, el legislador ha determinado los siguientes como supuestos de no sujeción previstos por la norma:

1. La transmisión de bienes rústicos, a tenor de lo establecido para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la misma Ley de Haciendas Locales.
2. Las aportaciones de bienes y derechos a la sociedad conyugal realizadas entre cónyuges y las transmisiones en pago de sus haberes comunes.

Este segundo supuesto de no sujeción refiere que el terreno urbano no se transmite a un tercero, sino al patrimonio común, sin que exista contraprestación alguna y dejando ver la falta de manifestación de capacidad económica de este negocio jurídico. Ya desde los inicios de este tributo, tales aportaciones de bienes y derechos no estaban sujetas a tributación por el anteriormente mencionado Estatuto Municipal de 1924, hasta la reforma legislativa de 1976⁴⁸ que pasó a considerar dichas aportaciones o transmisiones a la sociedad conyugal como una exención tributaria.

Ello supuso un beneficio fiscal indirecto a los contribuyentes ya que al ser considerado tal supuesto como una exención, para el sistema tributario se daba por materializado el hecho imponible y al ser una bonificación total, suponía que el período de generación para el cálculo

⁴⁷ ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. Ob. Cit., pág 103.

⁴⁸ DEL BLANCO GARCÍA y GARCÍA CARRETERO recuerdan que “se vuelve a la regulación del impuesto recogida en el Estatuto Municipal de 1924 en donde se establecía este tipo de operaciones como no sujetas y que se mantuvo como tal hasta la reforma operada en 1976 en donde se sustituyó por un supuesto de exención.”, *Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma, 1 ed., ob.cit., pág. 85.*

de la base imponible de la plusvalía comenzará desde cero en una ulterior transmisión⁴⁹. No fue hasta la predecesora de la actual Ley de Haciendas Locales, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, del mismo nombre, que tras las críticas emitidas por la doctrina y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el legislador determinó que nos encontrábamos ante una situación en la que no había desplazamiento patrimonial real y considerar estos hechos como supuestos de no sujeción⁵⁰.

3. Las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, en cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio matrimonial. sea cual sea el régimen económico matrimonial.

Al igual que en el supuesto que nos precede, la reforma de 1976 regulaba dichas transmisiones como supuestos de exención. Lo que distingue principalmente del anterior apartado, es que en este supuesto de no sujeción, las transmisiones de bienes inmuebles se realizan en cumplimiento de una resolución judicial dictada en procesos de nulidad, separación o divorcio del matrimonio⁵¹.

Ante los dos anteriores supuestos de no sujeción y tras el cambio fiscal tan relevante se destaca que el legislador quiso dar mayores garantías jurídicas y tributarias a este tipo de operaciones, reconociendo que estos hechos no implican una auténtica manifestación de capacidad económica, pero sí una transmisión real no sujeta a gravamen⁵².

⁴⁹ ÁLVAREZ ARROYO, aclara que “Si se entendiese el supuesto como sujeto pero exento (como hasta ahora) se ha producido el hecho imponible, con lo que el cómputo del período de generación se pone a cero para la posterior transmisión; por el contrario, si lo consideramos como un supuesto de no sujeción no habrá transmisión, con lo que en la siguiente se tomará la producida con anterioridad a la aportación.”. Vid., ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 94.

⁵⁰ “además refrendada por algunos pronunciamientos del TS, nos encontrábamos con la sustentada por CASANA MERINO y HERNÁNDEZ LAVADO, para quienes el supuesto consistente en aportación de bienes a la sociedad conyugal debe considerarse como de no sujeción, al no existir transmisión alguna”. *Ibid.*, pág. 92.

⁵¹ Según ÁLVAREZ ARROYO “Los requisitos para que pueda entenderse que no hay sujeción pueden reducirse a dos: uno, que exista ruptura matrimonial; y dos, que la transmisión que se lleva a cabo obedezca al cumplimiento de una sentencia judicial.” Apoyándose en la STSJ de Cataluña, de 8 de junio de 2001. *Ibid.* Página 96.

⁵² Para BERCHE MORENO las aportaciones de bienes y derechos a la sociedad conyugal realizadas entre cónyuges y las transmisiones en pago de sus haberes comunes además de las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, en cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio matrimonial “está(n) constituido(as) por verdaderas traslaciones de propiedad que se ignoran a efectos tributarios” del IIVTNU. Vid. BERCHE MORENO, Eduardo: *Sistema tributario local*, 2ª ed., ob. cit., pág. 229.

4. Las transmisiones de bienes inmuebles a título lucrativo en beneficio de los hijos, menores o personas con discapacidad sujetas a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevará a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España, cuando estas transmisiones lucrativas traigan causa del referido fallecimiento

La Ley Orgánica 2/2022, de 21 de marzo, de Mejora de la Protección de las Personas Huérfanas Víctimas de la Violencia de Género, introdujo este supuesto de no sujeción dentro del apartado 3 del artículo 104 de la Ley de Haciendas Locales. Esta reforma responde a la necesidad de eliminar obstáculos económicos que dificultan el ejercicio de los derechos sucesorios de los hijos de mujeres víctimas de violencia de género. Como se expone en el preámbulo de la norma, las personas huérfanas encontraban importantes trabas para hacer efectivos sus derechos como herederos, en este caso, altas cargas tributarias. Es por ello que el legislador optó por establecer este supuesto específico de no sujeción.

5. Las aportaciones o transmisiones efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., conocida coloquialmente como “SAREB”, y las efectuadas por dicha sociedad a entidades de la que es partícipe. En concreto, las aportaciones o transmisiones hechas por la SAREB a entidades que poseen al menos el 50 por ciento del capital social, o a entidades constituidas por ésta, para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, al que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, siendo esta norma la que introdujo este supuesto de no sujeción. En este mismo sentido, con el objetivo de no penalizar fiscalmente el saneamiento del sector bancario, tampoco se devengará el IIVTNU por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria.

Como particularidad determinada por la Ley de Haciendas Locales, en los supuesto de no sujeción anteriormente mencionados relacionados con del ámbito familiar o con las aportaciones efectuadas a la SAREB, la transmisión del inmueble no interrumpe en estos casos el cómputo de años en los que el terreno urbano experimenta el incremento del valor, es decir, en una ulterior operación se tomará como referencia la anterior transmisión, dejando sin efecto esta última.

6. Las transmisiones de terrenos urbanos en los que no ha habido incremento del valor entre el coste de adquisición y el de enajenación de dichos inmuebles.

Este supuesto es una novedad muy importante que incluyó el pasado Real Decreto Legislativo de 26/2021, de 8 de noviembre. Fue la primera modificación de dicha norma, incluyendo como supuesto de no sujeción las situaciones en las que se producía el hecho imponible, pero en los que realmente tal negocio jurídico no generaba un incremento del valor del terreno urbano.

Siguiendo el tema, a efectos prácticos, para se dé este último supuesto de no sujeción, el artículo 104.5 de la Ley de Haciendas Locales permite a los sujetos pasivos acreditar y constatar la inexistencia de incremento de valor declarando la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición.

En el caso de la adquisición o transmisión del terreno urbano, se tendrá en cuenta el mayor de los siguientes valores; el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración Tributaria. Concretamente, la normativa establece que cuando la adquisición o transmisión sea a título lucrativo, se tendrá en cuenta el mayor valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o bien, el comprobado por la Administración⁵³.

Asimismo, en el caso de que se transmita un inmueble urbano que además del suelo tenga construcción, se tendrá en cuenta la proporción catastral del suelo referente tanto al valor de adquisición como el de enajenación⁵⁴.

⁵³ PÉREZ ROYO, Ignacio, “Cap. XVI: Los impuestos municipales”. En VV.VV, PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 1143.

⁵⁴ Consulta vinculante a la Subdirección General de Tributos V1213-25 de fecha 4 de junio de 2025.

Además, la Ley de Haciendas Locales, en el último párrafo del artículo 104, establece que en transmisiones posteriores a las operaciones que no experimenten incremento del valor, el cómputo del número de años del periodo de generación comenzará desde esta última operación, a diferencia de los supuestos de sujeción anteriores.

Para concluir, y destacando este último supuesto de no sujeción referente a la inexistencia del incremento del valor del terreno urbano, constituye una consecuencia directa de la doctrina constitucional iniciada en el año 2017 y por el que termina con la instauración del ya nombrado Real Decreto Legislativo de 26/2021, cuestión que será analizada de forma más pormenorizada en un apartado posterior.

D. Exenciones.

Las exenciones tributarias están reguladas en el artículo 22 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre, y son beneficios fiscales en los que a pesar de que se ha realizado el hecho imponible establecido en la norma, existen unos supuestos en los que es posible no tributar por determinadas circunstancias tasadas⁵⁵.

En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana las **exenciones** vienen establecidas en el artículo 105 de la Ley de Haciendas Locales. Entre las clasificaciones que realiza la doctrina, puede afirmarse que nos encontramos ante exenciones totales que suponen la extinción del deber de tributación por parte del contribuyente⁵⁶, y además, la norma distingue entre dos tipos de exenciones, las subjetivas y las objetivas⁵⁷.

⁵⁵ ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. ob.cit., pág. 102.

⁵⁶ VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “La obligación tributaria”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Edición, Ob. cit., pág. 212.

⁵⁷ VICENTE-ARCHE COLOMA distingue entre “Exenciones objetivas y subjetivas, según que sus efectos se produzcan sobre el presupuesto de hecho de la obligación tributaria o sobre los sujetos que lo realizan, respectivamente.” *Ibid.*, pág. 213.

Por un lado, se regulan una serie de **exenciones objetivas**, a tenor del bien u objeto sobre el que recae el gravamen⁵⁸, en el caso de la plusvalía municipal, un terreno urbano.

La primera exención nombrada por la Ley de Haciendas Locales son las construcciones o transmisiones relativas a los derechos de servidumbre⁵⁹. Las leyes tributarias no amplían la definición anterior, por lo que serán las normas de derecho común las que dicten el alcance de este derecho real limitativo del dominio. A pesar de que nos encontramos ante una exención objetiva que no da lugar a interpretaciones, diversos autores destacan la imposibilidad de que sea objeto de gravamen por la dificultad del cálculo del valor de la servidumbre⁶⁰, unido a que en la práctica supone un impacto económico muy reducido⁶¹.

El segundo beneficio fiscal que se propone para el Impuesto sobre la plusvalía son los bienes que forman parte del conjunto Histórico-Artístico⁶², o que hayan sido declarados de interés cultural, desarrollados por la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español⁶³. Los propietarios y titulares de derechos de bienes de interés cultural están obligados por la citada ley de patrimonio a una serie de deberes, objeto de su mantenimiento y protección, es por ello que por parte del legislador se estimula y fomenta la tenencia de este

⁵⁸ ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. ob.cit., pág. 102.

⁵⁹ Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se aprueba el Código Civil, artículo 530. “La servidumbre es un gravamen impuesto sobre un inmueble en beneficio de otro perteneciente a distinto dueño.”

⁶⁰ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 112.

⁶¹ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., págs. 96 y 97.

⁶² Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Artículo primero.

“2. Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

Asimismo, forman parte del Patrimonio Histórico Español los bienes que integren el Patrimonio Cultural Inmaterial, de conformidad con lo que establezca su legislación especial.”

⁶³ *Ibid.* Artículo sesenta y nueve.

“3. En los términos que establezcan las Ordenanzas Municipales, los bienes inmuebles declarados de interés cultural quedarán exentos del pago de los restantes impuestos locales que graven la propiedad o se exijan por su disfrute o transmisión, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.”

tipo de bienes con esta exención tributaria⁶⁴, para ello, los beneficiarios habrán de acreditar los actos de mejora, rehabilitación e incluso mantenimiento de tales inmuebles. Por último, la Ley de Haciendas Locales matiza que serán las ordenanzas fiscales las que determinen los aspectos sustantivos y formales de esta exención, dado que esta se encuentra establecida por una norma con rango de ley, su aplicación resulta obligatoria para las Administraciones Locales aun en el caso de ausencia de previsión en la normativa municipal⁶⁵.

En tercer lugar, están exentas las transmisiones que suponen la dación en pago de la vivienda habitual cuando se trata con un acreedor profesional por créditos o préstamos hipotecarios, incluidas las ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. Fue una incorporación que tuvo efectos desde el 1 enero de 2014 y fundamentada en el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de Aprobación de Medidas Urgentes para el Crecimiento, la Competitividad y la Eficiencia, y la Ley 18/2014, de 15 de octubre, con el mismo nombre, que a través de sus artículos 123 introdujeron la letra c) del artículo 105.1 de la Ley de Haciendas Locales. Tal norma exige una serie de requisitos para ser beneficiario de esta exención; en primer lugar, que el deudor, garante transmitente u otro miembro de su unidad familiar, no pueda sufragar la deuda hipotecaria con sus bienes o derechos en el momento de la enajenación del inmueble. Esta situación de insolvencia se presupone por parte de la Administración a la hora de aplicarse el beneficio tributario, sin perjuicio de que se compruebe posteriormente por la misma⁶⁶.

Siguiendo con el mismo apartado c) del artículo 105, el legislador ha querido describir en la norma el concepto de vivienda habitual y el de unidad familiar, a efectos del Impuesto sobre la plusvalía. Relata el primer término, como la residencia que figure el contribuyente como empadronado de forma ininterrumpida y en un plazo mínimo de dos años anteriores al hecho causante. Y define unidad familiar, a la formada por los cónyuges no separados legalmente, los hijos menores, con excepción de que vivan independientes y los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente. En caso de separación matrimonial, se considerará

⁶⁴ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco (dir.), CEBRIÁ GARCÍA, María Dolores (coord.) y CALVO ORTEGA, Rafael: *Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural*, Editorial Dykinson, Madrid, 2017, epígrafe 2.3. https://online-elderecho-com.publicaciones.umh.es/login.do?producto_inicial=UNIVERSAL&nref=2012/901255

⁶⁵ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 98.

⁶⁶ *Ibidem*.

unidad familiar, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos anteriores⁶⁷. A efectos de este tributo y en este caso, se equipara el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Y por otro lado, el legislador ha entendido que determinadas entidades debían ser beneficiarias de dichas exenciones a tenor de este impuesto municipal, estableciendo en el apartado segundo del artículo 105.2 de la Ley de Haciendas Locales las **exenciones subjetivas** del Impuesto sobre la plusvalía.

Cuando el obligado tributario sea una Administración Pública, están exentos por este tributo la Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, incluyendo sus organismos autónomos y entes de derecho público dependientes de estas. Además, cuando el sujeto pasivo sea la entidad gestora de la Seguridad Social o bien, distintas mutualidades de previsión social, también serán beneficiarias de esta exención tributaria.

Continuando con las excepciones subjetivas, también lo son las instituciones benéficas o benéfico-docentes. Fue la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en su artículo 15.3 la que consignó a las entidades de derecho público o privado que no tengan finalidad lucrativa como exentas de tributar por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y posteriormente se introdujo como apartado c) del artículo 105 en la Ley de Haciendas Locales. Tales entidades serán beneficiarias de esta exención, si bien su aplicación queda condicionada a su solicitud. Además, el terreno urbano no ha de estar afecto a actividades económicas, o bien, aun realizando actividades económicas han de ser las entidades recogidas en el artículo 7 de la Ley 49/2002.

También serán objeto de exención los concesionarios, respecto los incrementos del valor de las fincas vinculadas a estos y en el momento su reversión a un ente público. Lo

⁶⁷ La Ley de Haciendas Locales en su artículo 105.1 remite a 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.

anterior se fundamenta en que es la Administración la que obtiene realmente la ganancia patrimonial cuando los terrenos urbanos dejan de ser gestionados por un concesionario⁶⁸.

Otra exención establecida por la Ley de Haciendas Locales en su artículo 105.2 f) es la Cruz Roja Española. Dicho ente podría estar incluido entre las instituciones benéficas anteriormente descritas, a pesar de ello ha sido incluido de forma expresa en la norma.

Por último, se concederá la exención a las personas o entes que hayan sido reconocidos como tal en los tratados o convenios internacionales celebrados por España, pues una vez su completa publicación en los boletines oficiales, formarán parte de nuestro ordenamiento jurídico y por tanto, tendrán plena validez⁶⁹.

E. Sujetos Pasivos.

La Ley 58/2003, General Tributaria, define en su artículo 36 al **sujeto pasivo** como *el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo*.

Con relación al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los sujetos pasivos son tratados en el artículo 106 de la Ley de Haciendas Locales, distinguiendo en su primer apartado el sujeto pasivo a título de contribuyente y en el apartado segundo al sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

El sujeto pasivo a título de **contribuyente** en la plusvalía municipal es la persona física o jurídica al que la Ley atribuye la realización del hecho imponible. Existe también la posibilidad de que haya una pluralidad de obligados tributarios, como es el caso de las

⁶⁸ Según DEL BLANCO GARCÍA y GARCÍA CARRETERO “de no existir (la exención tributaria), se produciría la siguiente situación: finalizado el plazo de la concesión, los terrenos urbanos que estuviesen afectos, revierten al ente público que otorgó la concesión, lo que conlleva que el incremento de valor experimentado en dichos terrenos será adquirido íntegramente por el ente público.” Vid., DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma, 1 ed., ob.cit., pág. 106.

⁶⁹ Artículo 96 de la Constitución Española de 1978.

comunidades de propietarios, en las cuales la responsabilidad fiscal será solidaria⁷⁰. La normativa distingue a los contribuyentes en función de si la transmisión del terreno, derecho real, o bien la constitución de este último, se realiza a título oneroso o lucrativo.

En primer lugar, será sujeto pasivo el que a título lucrativo adquiera el terreno, o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate⁷¹. Este supuesto se manifiesta, entre otros casos, en la adquisición de bienes inmuebles por herencia o donación, o en la constitución gratuita de derechos reales como el usufructo o el derecho de superficie sobre los terrenos de naturaleza urbana⁷².

Por el contrario, en las transmisiones realizadas a título oneroso, tendrá la condición de sujeto pasivo el que transmita el terreno, o constituya o transmita el derecho real de que se trate⁷³. Siendo ejemplos característicos; la compraventa de un terreno o vivienda urbana, la permuta de bienes inmuebles, o la constitución y transmisión de derechos reales sobre inmuebles urbanos cuando exista una contraprestación económica a favor del transmitente⁷⁴.

Continuando con las transmisiones onerosas relacionadas con el IIVTNU, y puesto que estamos ante un tributo directo, pactar mediante acuerdo inter partes que el adquirente asuma el costo fiscal del tributo supone que tales pactos carezcan de eficacia frente a la Administración Tributaria, al tratarse de acuerdos de naturaleza privada que no alteran la determinación legal del sujeto pasivo⁷⁵. Caso distinto es el de las relaciones entre profesionales y consumidores, donde la imposición contractual en de las condiciones

⁷⁰ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 156.

⁷¹ Art. 106.1 a) del Real Decreto Legislativo 2/2004.

⁷² DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 113.

⁷³ Art. 106.1 b) del Real Decreto Legislativo 2/2004.

⁷⁴ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 160.

⁷⁵ VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “La obligación tributaria”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Edición, Ob. cit., pág. 207.

generales para que sea el adquirente el que asuma el pago del impuesto puede ocasionar la nulidad de dicha cláusula por su carácter abusivo⁷⁶.

Como se avanzó anteriormente, el segundo apartado del artículo 106 de la Ley de Haciendas Locales, hace mención al sujeto pasivo **sustituto**⁷⁷ del contribuyente sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y sale a colación cuando se materializa el hecho imponible del tributo sin residir el contribuyente en territorio español.

La figura del sustituto es creada con la finalidad de evitar situaciones en riesgo de elusión fiscal y derivada, en el supuesto de la plusvalía municipal, de la falta de residencia del contribuyente. Actuando en la práctica, como un mecanismo de responsabilidad frente a la Hacienda Pública⁷⁸.

Todo lo anterior, sin perjuicio de que el sujeto pasivo sustituto pueda exigir las obligaciones tributarias satisfechas por este⁷⁹. En caso del Impuesto sobre la plusvalía, el sustituto materializa el pago de la deuda tributaria mediante retención de la parte proporcional del impuesto sobre la cantidad acordada entre partes. De este modo, el no residente no tiene opción a disponer del dinero de la cuota a ingresar en la Hacienda Local, ya que este será abonado por el sustituto⁸⁰.

Por último, la Ley de Haciendas Locales matiza que serán sujetos pasivos del Impuesto sobre la plusvalía tanto las **personas físicas** como las **personas jurídicas**, incluyendo el sujeto pasivo sustituto. Además, también tendrán la consideración de obligados

⁷⁶ DEL BLANCO GARCÍA y GARCÍA CARRETERO relatan las cláusulas abusivas del Art. 89.3 letra c) del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios. Vid., DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 114..

⁷⁷ Art. 36 de la Ley General Tributaria:

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

⁷⁸ ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. Ob. Cit., pág 107.

⁷⁹ Art. 36.3 LGT.

⁸⁰ VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “Los sujetos de la relación tributaria”. En VVAA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Edición, Ob. cit., pág. 222.

tributarios, en su caso, las herencias yacentes⁸¹, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, conforme a lo dispuesto en el artículo 35.4 de la Ley General tributaria.

F. Cuantificación del impuesto.

1. Base Imponible.

La base imponible constituye uno de los elementos esenciales del tributo, permite la cuantificación del hecho imponible y sirve de referencia para la posterior determinación de la deuda tributaria⁸². Conforme a lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, la base imponible es la magnitud dineraria o expresada en otros términos que resulta de la valoración del hecho imponible, ya sea mediante estimación directa, objetiva o indirecta⁸³.

Concretamente, en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos el análisis de la base imponible adquiere una especial relevancia, al tratarse del elemento del impuesto que mayor controversia ha generado tanto en la doctrina científica como en la jurisprudencia constitucional y ordinaria, fundamentalmente, en referencia a la configuración objetiva del tributo y a su tensión con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española.

La Ley de Haciendas Locales regula en su art. 107 la **base imponible** de la plusvalía municipal, siendo ésta, la magnitud monetaria⁸⁴ que constituye el incremento del valor de los

⁸¹ DEL BLANCO GARCÍA y GARCÍA CARRETERO destacan que “la herencia yacente tenga la condición de sujeto pasivo del IIVTNU, esto sucederá cuando no se haya producido la aceptación de la herencia por parte de los causahabientes una vez transcurrido el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante” Vid., DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 113.

⁸² ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. ob.cit., pág 83.

⁸³ Para ello, las normas reguladoras de los diferentes tributos establecerán los métodos con arreglo a los cuales se averiguará el importe o cuantía de la misma, estableciendo la Ley General Tributaria tres: la estimación directa, la estimación objetiva y la estimación indirecta. Vid. ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. ob.cit., pág 124.

⁸⁴ RIBES RIBES afirma que “Atendiendo a la magnitud en la que se expresan (las bases imponibles): cabe distinguir entre bases monetarias y no monetarias.” Vid., RIBES RIBES, Aurora: “Los elementos de

terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años. Dicho incremento se determinará con carácter general, con un coeficiente establecido multiplicado por el valor del terreno en el momento de la transmisión del bien o derecho o constitución del derecho real limitativo del dominio.

Por lo tanto, nos encontramos ante un método de determinación de la base imponible esencialmente objetiva⁸⁵, con ciertos matices que veremos más adelante, en el que IIVTNU se calcula mediante una fórmula constituida que parte de la presunción de una revalorización del bien inmueble a lo largo del tiempo de permanencia en el patrimonio del contribuyente.

En definitiva, la determinación de la base imponible, en condiciones normales y con ciertos matices que estudiaremos a continuación, podría resumirse con la siguiente ecuación:

INCREMENTO DEL VALOR o BI = VALOR DEL TERRENO x COEFICIENTE
--

A continuación, profundizaremos tanto en la valoración del terreno como en las reducciones que afectan a dicha cuantificación, además de analizar los casos de inexistencia de incremento del valor de los terrenos.

a) Valor del terreno urbano.

Desgranando la ecuación anterior, el valor del terreno urbano se encuentra detallado en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, y según el tipo de negocio jurídico que haya determinado el hecho imponible del impuesto, se calculará de acuerdo a los siguientes criterios:

En las transmisiones de terrenos, el valor del inmueble a efectos del cálculo de la base imponible vendrá determinado por el valor catastral del suelo urbano. La normativa remite al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que en su artículo 65 establece lo anterior y remite a su vez a la Ley del Catastro Inmobiliario. De esta norma se extrae un matiz importante para el

cuantificación de la obligación tributaria”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Edición, Ob. cit., pág. 245.

⁸⁵ PÉREZ BERNABEU, Begoña “Las haciendas territoriales”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 7ª ed., ob.cit., pág. 583.

cálculo de este impuesto local, en concreto, al valor catastral del bien inmueble debe reducirse el valor catastral de las construcciones, en caso de que las hubiere, quedando como determinante el valor catastral del suelo para el cálculo de la base imponible del tributo⁸⁶.

Como se puede observar por lo descrito anteriormente, el legislador ha optado por prescindir del valor real de mercado del terreno urbano transmitido vinculando el valor del terreno al valor catastral⁸⁷. Siendo esto objeto de crítica por parte de autores como ÁLVAREZ ARROYO, por no reflejar en este caso, el incremento real durante el período de generación de la base imponible⁸⁸.

Además, la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social incorporó que en el caso de que se ejecute la transmisión de un terreno urbano y el valor catastral del mismo no esté revisado, se practicará una liquidación provisional del Impuesto sobre la plusvalía hasta que se actualicen los datos por procedimiento de valoración colectiva, realizando una liquidación definitiva⁸⁹. Fijando como plazo máximo para la exigibilidad de esta nueva liquidación el de la prescripción del impuesto⁹⁰.

Otra casuística que viene regulada por la Ley de Hacienda Locales en el mismo punto 2 del citado artículo 107, en caso de no existir valor catastral del terreno urbano en el momento del devengo, el ente local practicará la liquidación del impuesto cuando dicho valor sea determinado. Asimismo, los Ayuntamientos, para todos los casos anteriores podrán establecer un coeficiente reductor para ponderar su actualización del valor catastral, alcanzando esta cifra un máximo del 15 por ciento.

⁸⁶ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 188.

⁸⁷ *Ibid.*, pág. 187.

⁸⁸ *Ibid.*, pág. 189.

⁸⁹ LEFEBVRE, Francis (Coord.) en VV.AA.: *Memento Fiscal actualizado a 1-12-2025*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2025, marg. 12672. Disponible en: <https://online-elderecho-com.publicaciones.umh.es/login.do?producto=UNIVERSAL&nref=2011/900006>. Consultado el 12/05/2026.

⁹⁰ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 192.

Siguiendo con el apartado b) del artículo 107.2, en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los terrenos urbanos, el valor del inmueble será el resultado de la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por ello, y tras analizar el artículo 10.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, extraemos los siguientes como los más destacados:

Para calcular el valor del terreno urbano ante la constitución o transmisión de un usufructo temporal, se multiplicará al valor catastral cada año de duración del derecho real por el 2%, estableciendo como límite el 70% del valor total.

Ejemplo 1:

Usufructo temporal de 15 años, sobre terreno urbano con valor catastral de 63.870,85€:

$$15 \text{ años} \times 2\% \times 63.870,85\text{€} = 19.161,26\text{€}$$

El ejemplo anterior pone de manifiesto que el valor del derecho real a efectos del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre la plusvalía municipal no responde a una rentabilidad efectiva del usufructo, sino a una fórmula legalmente establecida. Si bien es cierto que, como veremos a continuación, se han previsto fórmulas para los casos en los que no existe incremento del valor del terreno urbano.

Analizando el mismo caso anterior, pero tratándose de un usufructo vitalicio, el valor del derecho real será el 70% del valor total del terreno urbano si el beneficiario tiene menos de 20 años, y minorando el 1% por cada año que exceda de esos 19, con un límite mínimo del 10%.

La Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados continúa determinando el valor del derecho real de usufructo constituido a favor de una persona jurídica, estableciendo que si se fija por un plazo superior a 30 años o de forma indeterminada, se presumirá que se ha transmitido la plena propiedad, y se tributará por el valor catastral total del terreno urbano.

Asimismo, para el cálculo monetario de la nuda propiedad, se resta al valor total del terreno urbano el valor del usufructo, calculado de la misma forma que la expuesta en párrafos anteriores.

Continuando con el apartado c) del artículo 107, la Ley de Haciendas Locales determina que para el cálculo del valor a efectos del Impuesto sobre la plusvalía en constituciones o transmisiones de derechos al vuelo o al subsuelo del terreno urbano, será el valor catastral del terreno urbano reduciendo de forma proporcional el derecho o construcción futura⁹¹.

Para acabar con el punto 2 del artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, en su apartado d) establece que para la determinación de la base imponible en el supuesto de la expropiación forzosa, el valor del terreno urbano será otorgado por el justiprecio correspondiente, con la particularidad de que se tendrá como referencia el justiprecio, siempre y cuando, este sea inferior al valor catastral del terreno urbano, en cuyo caso se tomará este último, apostando así por el valor más favorable hacia el contribuyente⁹².

En definitiva, el valor del terreno urbano en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se determina mediante fórmulas legalmente establecidas que mantienen una configuración del tributo esencialmente objetiva, si bien existen mecanismos que corrigen los casos en los que no existe incremento patrimonial del terreno, como veremos a continuación. Este método de cálculo asociado al impuesto explica buena parte de la litigiosidad que ha existido desde su determinación, terminando con la revisión jurisprudencial en debate sobre su adecuación al principio constitucional de capacidad económica.

b) Reducción por los Ayuntamientos.

La Ley de Haciendas Locales, en el apartado 3 del artículo 107 permite a los Ayuntamientos efectuar una reducción de la base imponible cuando se han modificado los

⁹¹ *Ibid.*, pág. 197.

⁹² *Ibidem*.

valores catastrales de los terrenos urbanos por procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

La reducción de los Ayuntamientos vendrá determinada por el valor catastral del inmueble establecido conforme el apartado anterior, aplicando un porcentaje reductor durante el tiempo que se determine, estableciendo la norma estatal unos máximos:

- Por un lado, el período máximo para que se pueda aplicar la reducción municipal es de los 5 primeros años desde que se consolidaron los nuevos valores catastrales.
- Por otro lado, el porcentaje reductor máximo a aplicar es un 60 por ciento del valor catastral, pudiendo variar la cifra aplicable los años en los que se aplica la reducción según convenga el municipio en su normativa, siempre teniendo en cuenta los límites legales.

La Ley de Haciendas Locales establece unos límites, entre ellos, la reducción no será aplicable en procedimientos de valoración colectiva en los que el valor catastral resultante sea inferior al anterior. Además, el valor catastral reducido no puede ser inferior al valor catastral previo a la valoración colectiva.

Asimismo, es la Administración Local la encargada de regular los aspectos sustantivos y formales de esta reducción sobre la base imponible del Impuesto sobre la plusvalía a través de su ordenanza fiscal.

Por último, en mi opinión, esta reducción de los Ayuntamientos tiene una doble finalidad, por un lado, atenuar el impacto que puede producir la carga tributaria del contribuyente ante una actualización generalizada de los valores catastrales, evitando incrementos repentinos y desproporcionados, y por otro lado, el dotar a los contribuyentes de seguridad jurídica en materia fiscal.

c) Período de generación.

La Ley de Haciendas Locales, en el apartado 4 de su artículo 107, regula el **período de generación** del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza

Urbana. Este elemento temporal, junto al valor del terreno anteriormente estudiado resulta indispensable para determinar la base imponible del tributo.

El período de generación es referido al número de años en los que el contribuyente ha tenido en propiedad el bien o derecho sobre el terreno urbano que ha experimentado una plusvalía patrimonial a lo largo del tiempo. Comenzando este período, desde su adquisición por cualquier título o negocio jurídico, hasta su enajenación en fecha del devengo⁹³.

Si bien lo anterior es la regla general, en los supuestos de no sujeción como es el caso transmisiones de terrenos en los que se constate la inexistencia de incremento del valor, se tomará como fecha de adquisición, aquella en la que se produjo ejecutivo el último devengo del impuesto, adquiriendo así los años del propietario anterior⁹⁴.

Para el cálculo del período de generación, la norma determina el cómputo de años completos, sin tener en cuenta las fracciones de estos. Sin embargo, para los períodos de generación inferiores a un año, el tiempo se prorrateará por meses completos, sin contar fracciones de meses. La tributación de las plusvalías generadas en menos de un año fue una novedad introducida por el Real Decreto Ley de 26/2021, ya que anteriormente no se tenían en cuenta tales períodos de generación tan cortos. Tal y como relata el Preámbulo I del citado, dicha medida fue introducida por el legislador al objeto de luchar contra las operaciones que tienen una apariencia más especulativa y dar sentido al Principio Rector de la Política Social y Económica del artículo 47 de nuestra carta magna, como es el de regular la utilización del suelo.

En este punto, resulta pertinente entrar en el debate de si realmente someter a tributación los períodos de generación inferiores al año resulta eficiente como una medida disuasoria para los especuladores. Como analizamos en el apartado del hecho imponible, el fundamento del Impuesto sobre la plusvalía no es más que gravar el incremento del valor de los terrenos que son generados en su mayoría por la actuación urbanística municipal, y no precisamente tributar por las ganancias o beneficios fruto de la especulación urbanística, que en su caso, están sujetas a imposición como ganancia patrimonial en el Impuesto sobre la

⁹³ PÉREZ ROYO, Ignacio, “Cap. XVI: Los impuestos municipales”. En VV.VV, PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 1148.

⁹⁴ LEFEBVRE, Francis (Coord.) en VV.AA.: *Memento Fiscal actualizado a 1-12-2025*, Ob. Cit., marg. 12677.

Renta de las Personas Físicas. Asimismo, existen juristas que defienden la dificultad de determinar las plusvalías en plazos inferiores a un año, y que por ello es posible que la anterior normativa no lo estableciera⁹⁵.

Pese a las críticas anteriores, cabe destacar que esta medida ya venía existiendo en ciudades como Barcelona, que en el Art 51.2. de la **Ley 1/2006, de 13 de marzo, de Régimen Especial del municipio de Barcelona**, ya sometía a gravamen las plusvalías generadas en períodos inferiores al año y en función de meses completos.

Los porcentajes de los coeficientes en función de los años de tenencia del bien o derecho, serán aprobados por el Ayuntamiento en su respectiva ordenanza municipal, sin que estos puedan exceder en ningún caso de los límites máximos que establece la Ley Reguladora de Haciendas Locales:

Período de generación	Coeficiente
1 año e inferior.	0,15
2 años.	0,15
3 años.	0,14
4 años.	0,14
5 años.	0,16
6 años.	0,18
7 años.	0,19
8 años.	0,20
9 años.	0,19
10 años.	0,15
11 años.	0,10
12 años.	0,09
13 años.	0,09
14 años.	0,09
15 años.	0,09
16 años.	0,10
17 años.	0,13

⁹⁵ SALCEDO BENAVENTE, José María: "Inconstitucionalidad de la plusvalía: ¿Conviene recurrir antes del BOE?", Blog de Ático Jurídico, 3 de noviembre de 2021. Disponible en: <https://aticojuridico.com/inconstitucionalidad-plusvalia-boe/>. Consultado el 9 de marzo de 2026.

18 años.	0,17
19 años.	0,23
Igual o superior a 20 años.	0,40

Para garantizar la adecuación del impuesto a la realidad económica, los datos anteriores serán legalmente actualizados de forma anual con el fin de reflejar la evolución del mercado inmobiliario durante los años anteriores al devengo⁹⁶. Según la estatal, el medio ordinario de variación de estos coeficientes es mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Esta coletilla final tras los coeficientes máximos de la ley fue introducida por el Real Decreto Ley de 26/2021, con el objetivo de que el cálculo objetivo tenga relación con la realidad del mercado inmobiliario.

En el supuesto de que se produzca una actualización de los coeficientes máximos en la norma estatal y las referidas ordenanzas municipales superen esas cifras por no actualizar su normativa, se aplicará de forma automática el coeficiente máximo establecido en la tabla⁹⁷.

Ejemplo práctico aplicando los coeficientes máximos permitidos:

Un terreno urbano adquirido en el año 2010. En 2026 el titular enajena dicho bien, siendo el valor catastral del suelo 60.000€. La base imponible se calcula aplicando el coeficiente al valor catastral.

Período de generación → 16 años = Coeficiente aplicable 0,1

Base imponible = Valor catastral x Coeficiente aplicable = 60.000€ x 0,1 = 6.000€.

En este sentido, el método objetivo parte de la premisa de que el valor del terreno urbano se incrementa en función de los años de tenencia del bien o derecho sobre el inmueble. Esta configuración del tributo local, al prescindir de la comprobación de la existencia de un incremento real y efectivo en el patrimonio del sujeto pasivo, fue lo que provocó que se entrara en conflicto con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución española, cuestión que será objeto de estudio en los siguientes apartados.

⁹⁶ PÉREZ ROYO, Ignacio, “Cap. XVI: Los impuestos municipales”. En VV.VV, PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 1149.

⁹⁷ LEFEBVRE, Francis (Coord.) en VV.AA.: *Memento Fiscal actualizado a 1-12-2025*, Ob. Cit., marg. 12677.

d) Incremento de valor inferior a la base imponible.

Para finalizar el análisis del artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, en su apartado 5, la norma permite a los sujetos pasivos aplicar un método alternativo para calcular la base imponible⁹⁸, conocido como sistema de estimación directa o método real de la base imponible del impuesto⁹⁹.

El método de estimación directa en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, según el Real Decreto legislativo 2/2004, sólo puede ser utilizado en los supuestos en los que la plusvalía real que experimenta el terreno es inferior al importe calculado de acuerdo al método objetivo. Se diferencia del supuesto de no sujeción vinculado al artículo 104.5 del citado Real Decreto, ya que este resulta de aplicación cuando no existe ningún tipo de incremento del valor del terreno urbano.

La carga de la prueba recae en el sujeto pasivo, como interesado en la causa, el cual ha de acreditar que la plusvalía real experimentada por el terreno urbano ha sido inferior a la base imponible determinada conforme al método objetivo previsto con carácter general. Para ello, se ha de comprobar que la diferencia de valores del terreno, en fecha de constitución del derecho real o adquisición del inmueble y su transmisión, son inferiores al importe calculado con el método objetivo, tomando en este caso como base imponible dicha diferencia real. A estos efectos, el contribuyente aportará los títulos que documenten la transmisión y la adquisición del mismo modo que lo determinado para el artículo 104.5 de la Ley de Haciendas Locales

En la práctica, los Ayuntamientos manejan sistemas de simulación para que el contribuyente aporte los datos de referencia y tribute, en su caso, por la opción de método de cálculo más favorable. En concreto, existen localidades como Madrid que poseen aplicación propia¹⁰⁰, o Elche y demás Ayuntamientos de Alicante que derivan en SUMA Gestión Tributaria.

⁹⁸ PÉREZ BERNABEU, Begoña “Las haciendas territoriales”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 7ª ed., ob.cit., pág. 590.

⁹⁹ LEFEBVRE, Francis (Coord.) en VV.AA.: *Memento Fiscal actualizado a 1-12-2025*, Ob. Cit., marg. 12682.

¹⁰⁰ https://servayto.madrid.es/IVTNU_WBAUTLIQ/calculadora.htm. Consultado en fecha 20/05/2026.

Continuando con las vicisitudes propias del caso, si el procedimiento de gestión del tributo establece régimen de autoliquidación, el sujeto pasivo aplicará si le corresponde el método de estimación directa de forma automática. En cambio, si la ordenanza estipula el método general mediante declaración, en esta última se aportarán los títulos de adquisición o transmisión del terreno urbano que prueben la determinación de la base imponible conforme al método real¹⁰¹.

Este apartado 5 del artículo 107, corresponde con la segunda modificación que realiza el Real Decreto-ley 26/2021 y fue introducida por el legislador motivada por la STC 182/2021, en adecuación al principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española. Todo ello, por considerar constitucionalmente inadmisibles la determinación de una cuota tributaria desproporcionada o excesiva en relación con la capacidad económica expresada, aun cuando no se haya agotado la riqueza imponible del tributo.

En definitiva, esta inclusión normativa trata de compatibilizar el método objetivo de la base imponible del Impuesto sobre la plusvalía con las exigencias constitucionales derivadas del principio de capacidad económica. Garantizando así que la cuota tributaria resultante nunca supere la verdadera ganancia patrimonial obtenida por el contribuyente.

2. Tipo de gravamen.

Una vez determinada la base imponible del impuesto de la plusvalía municipal, el **tipo de gravamen** queda regulado en el artículo 108.1 de la Ley de Haciendas Locales. La norma lo define como un porcentaje fijado por cada Ayuntamiento en su respectiva ordenanza municipal, el cual resulta indispensable para el cálculo de la cuota líquida del tributo local.

Esta figura tributaria presenta un límite máximo legal del 30% y será aplicado, según disponga la normativa local, en un tipo único o bien mediante tipos diferenciados, atendiendo a los tramos temporales fijados por la normativa municipal en el artículo 107.4. Cabe mencionar que la Ley 50/1998 procedió a la supresión de los límites mínimos en el tipo de

¹⁰¹ PÉREZ ROYO, Ignacio, “Cap. XVI: Los impuestos municipales”. En VV.VV, PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 1152.

gravamen que imponía la anterior redacción de la Ley de Haciendas Locales, resultando completamente carente de justificación al tratarse el Impuesto sobre la plusvalía municipal como un impuesto potestativo¹⁰².

3. Cuota íntegra.

La **cuota íntegra** del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos resulta directamente del artículo 108.2 de la ley de Haciendas Locales, tras aplicar a la base imponible el tipo de gravamen previamente fijado.

En resumidas cuentas, para facilitar la comprensión del cálculo de la cuota íntegra de este tributo local, se expresa conforme a la siguiente ecuación:

$$CI = BI \times TG$$

Ejemplo:

Calcula la **cuota íntegra** de terreno con una base imponible de 30.000€ y con un tipo de gravamen del 27% establecido por el Ayuntamiento.

$$CI = 30.000€ \times 27\% = 8.100€$$

4. Cuota líquida.

La **cuota líquida** representa el resultado definitivo del tributo, es decir, la cantidad a abonar finalmente por el contribuyente¹⁰³. Esta magnitud siempre será positiva y coincidirá en valor con la cuota íntegra, salvo que resulte de aplicación alguna de las siguientes

¹⁰² ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 198.

¹⁰³ RIBES RIBES, Aurora: “Elementos de la cuantificación tributaria”. NAVARRO FAURE, Amparo, coordinadora en VV.AA: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Edición, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2025, pág. 241.

bonificaciones potestativas previstas para el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana¹⁰⁴.

En primer lugar, los Ayuntamientos a través de sus ordenanzas fiscales pueden bonificar hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto sobre la plusvalía cuando el hecho imponible se realice en favor de descendientes, adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes, a título lucrativo por causa de muerte. Diversas Administraciones Locales, como es el caso del Ayuntamiento de Madrid o Alicante, en pleno uso de sus competencias formales han limitado esta bonificación a la transmisión de la vivienda habitual del causante.

En segundo lugar, las entidades locales pueden bonificar hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra a través de su ordenanza municipal sobre los terrenos urbanos en los que se desarrollen actividades económicas y declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo. Esta bonificación se introdujo con el fin de potenciar la autonomía local y estimular las actividades de interés o utilidad para los municipios¹⁰⁵. Asimismo, la declaración de terreno urbano de especial interés o de utilidad municipal con el fin de adquirir un beneficio fiscal debe ser solicitada por el sujeto pasivo y aprobada por el pleno del Ayuntamiento por mayoría simple¹⁰⁶.

En tercer lugar, cabe destacar la bonificación de la Ley de Haciendas Locales referente a las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, es regulada por su artículo 159.2 contemplando un 50% en todos los impuestos municipales regulados en la citada Ley, siendo de aplicación al Impuesto sobre la plusvalía municipal¹⁰⁷.

Asimismo, otra bonificación que no se encuentra regulada en la subsección relativa al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la Ley de

¹⁰⁴ PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ Francisco (2024). *Derecho financiero y tributario: parte general* (34a ed.), ob.cit., pág. 1150.

¹⁰⁵ Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. Preámbulo IV y artículo 7.

¹⁰⁶ LEFEBVRE, Francis (Coord.) en VV.AA.: *Memento Fiscal actualizado a 1-12-2025*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2025, marg. 12688.

¹⁰⁷ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág 145.

Haciendas Locales, sino en su normativa específica sobre el mecenazgo, son los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que bonifican con un 95% de la base imponible del tributo local¹⁰⁸.

Como sucede en el tipo de gravamen, la Ley de Haciendas Locales establece un amplio margen de discrecionalidad a los Ayuntamientos para que gradúen la aplicación de estas bonificaciones y determinen sus porcentajes dentro de los límites legales, así como sus aspectos formales y materiales¹⁰⁹. Esta potestad de modulación de los entes locales fue respaldada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de mayo de 2008.

En este sentido, el pleno de la corporación local es el competente para modificar la ordenanza fiscal municipal, por mayoría simple de todos sus miembros presentes, y prever las citadas bonificaciones.

Por último, el cálculo de la cuota líquida se obtiene mediante la siguiente ecuación, a la que se añade un ejemplo práctico.

$$CL = CI - \text{Bonificaciones (Porcentaje establecido por la ordenanza, en su caso)}$$

Ejemplo:

Siguiendo con el cálculo de ejemplos anteriores.

Con una cuota íntegra de 8.100€ y una bonificación del 95% motivada por una transmisión por causa de muerte:

$$CL = 8.100€ - (8.100€ \times 95\%) = 8.100€ - 7.695€ = 405€$$

G. Fecha del devengo.

La Ley General Tributaria define en el artículo 21 el **devengo** de un tributo como el momento en que se realiza el hecho imponible y que además produce el nacimiento de la

¹⁰⁸ *Ibidem*.

¹⁰⁹ *Ibid.*, pág. 142.

obligación tributaria principal. En el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es la Ley de Haciendas Locales la que señala en su artículo 109 el devengo del tributo, distinguiendo momentos distintos según el tipo de negocio jurídico, bien sea por transmisión o por constitución o transmisión de un derecho real sobre el inmueble.

En las transmisiones de propiedad de un terreno urbano, la Ley de Haciendas Locales marca como devengo la fecha en la cual se produce dicha transmisión. En el caso de una enajenación de una parcela urbana, se tendrá en cuenta la fecha de la firma del contrato en el que se realice tal operación. Este trámite ha de realizarse en escritura pública para que la transmisión tenga efectos *erga omnes* y por consiguiente, la Administración Tributaria tenga puesta su conocimiento¹¹⁰.

En las transmisiones lucrativas o constituciones de derechos por causa de muerte, debe atenderse a la fecha de la transmisión del terreno urbano, sin que la Ley de Haciendas Locales defina tal concepto. Es por ello que acudimos a las normas de derecho común para conocer cuando se produce dicha generación de la obligación tributaria¹¹¹. Y es el Código Civil el que relata en su art 440, que “*la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante*”. En este sentido, el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en numerosas ocasiones al respecto a lo determinado anteriormente, y aun cuando la fecha de aceptación de la herencia sea a posteriori al hecho causante la fecha de devengo es la muerte del causante¹¹².

Una vez conocida la fecha del devengo en las transmisiones *inter vivos* o por causa de muerte, el Real Decreto Legislativo 2/2004 continúa con las constituciones o transmisiones de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los terrenos de naturaleza urbana. Marcando como fecha del devengo en estos casos la que tenga lugar en la constitución o transmisión del inmueble.

¹¹⁰ Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, N.º I, , pág.. 1085, ARANZADI. Comentario a la STSJ Cataluña de 9 febrero 1999 (JT 1999, 386)BIB\1999\754.

¹¹¹ Artículo 7.2 LGT.

“*Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.*”

¹¹² Sentencias del TS de fechas 5 de junio de 1993, 7 de octubre de 1995 y 29 de junio, 30 de septiembre, 19 de octubre y 30 de noviembre de 1996.

En otro orden, la norma establece una serie de supuestos en los que se da derecho a la devolución, en su caso, del Impuesto satisfecho:

1. Cuando se realiza un hecho imponible relativo al IIVTNU y posteriormente versa nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato por resolución firme en vía administrativa o judicial, el contribuyente podrá optar por la restitución de la cantidad sufragada. Esto ocurrirá siempre y cuando el sujeto pasivo no se haya lucrado del negocio jurídico objeto de la operación, dicho negocio no sea nulo, rescindido o resuelto por incumplimiento del mismo contribuyente y el obligado tributario lo solicite en el plazo de 5 años desde la firmeza de la resolución.
2. Tratándose de la misma situación anterior, pero quedando el contrato sin efecto por acuerdo mutuo, no se devolverá lo tributado. Además, se considerará un nuevo hecho imponible susceptible de tributación.
3. Cuando medie alguna condición en un acto o contrato que realice el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana:
 - a. Si esta condición fuese suspensiva, no se liquidará el Impuesto sobre la plusvalía hasta que ésta se cumpla.
 - b. En cambio, si la condición fuere resolutoria, se exigirá el impuesto desde en condición de reserva y en el supuesto de que se cumpla la condición se deberá solicitar la devolución conforme su apartado específico.

H. Gestión tributaria del impuesto.

El diseño de nuestro Sistema Tributario atribuye a las Administraciones Locales la competencia en materia de gestión y recaudación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana¹¹³. Más allá de posibles debates doctrinales acerca si el competente recaudador habría de ser el Estado o un Ayuntamiento, lo cierto es que, bien por obtener un mayor control sobre los terrenos urbanos por parte de las entidades municipales o

¹¹³ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 22.

incluso por su cercanía y complejidad de recaudación, la Administración Tributaria Estatal ha establecido que sean estos últimos los encargados de ello.

La gestión del Impuesto sobre la plusvalía municipal viene detallada en el artículo 110 de la Ley de Haciendas Locales, y establece como regla general que serán los sujetos pasivos los que presenten la correspondiente declaración tributaria conforme su ordenanza municipal respectiva. En dicha declaración, el obligado presentará la documentación requerida ante la institución correspondiente para que ésta le practique la debida liquidación del tributo¹¹⁴.

A pesar de lo establecido anteriormente, la Ley de Haciendas Locales permite a los Ayuntamientos establecer en sus ordenanzas fiscales regímenes de autoliquidación, esto es, que sean los propios contribuyentes los que declaren, determinen y liquiden la cantidad a ingresar sin que la Administración les notifique previamente la cuota¹¹⁵.

En este sentido, las Administraciones Locales establecerán en sus ordenanzas si optan por el régimen de autoliquidación o, en su defecto, la Administración se verá obligada a notificar a sus contribuyentes la liquidación, el plazo de ingreso y los recursos procedentes¹¹⁶. La norma también permite subrogar la gestión del impuesto a organismos recaudadores autónomos, como en el caso de la delegación de competencias que realizan los Ayuntamientos de la provincia de Alicante a favor de la entidad SUMA Gestión Tributaria¹¹⁷.

Como se ha descrito anteriormente, el contribuyente habrá de comunicar la declaración del impuesto dentro del período establecido en la Ley de Haciendas Locales, o liquidar el tributo, en el caso de que la normativa municipal prevea un régimen de autoliquidación para el IIVTNU. Para ello, el artículo 110.2 de la Ley de Haciendas Locales determina dos plazos máximos que se computarán desde la fecha de realización del devengo del impuesto¹¹⁸. Por un lado, en el caso de transmisiones *inter vivos* permite un máximo de

¹¹⁴ PÉREZ ROYO, Ignacio, “Cap. XVI: Los impuestos municipales”. En VV.VV, PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 1151.

¹¹⁵ Artículo 120 LGT. Autoliquidaciones.

¹¹⁶ Art. 110.5 de la Ley de Haciendas Locales.

¹¹⁷ MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso: “El Derecho Presupuestario”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª Edición, Ob. cit., pág. 93.

¹¹⁸ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, ob.cit., pág. 228.

treinta días hábiles, y por otro lado, en caso de que el acto que genera la obligación tributaria se produzca por sucesión *mortis causa*, habrá un máximo de seis meses para efectuar la liquidación o comunicación, prorrogable este plazo a un año previa solicitud del sujeto pasivo

Como consecuencia de las sentencias del Tribunal Constitucional que serán analizadas en el siguiente apartado, el Real Decreto-Ley 26/2021 introdujo en el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales que los Ayuntamientos sólo pueden limitarse a comprobar la correcta aplicación del tributo conforme a la legislación vigente, impidiendo a estas entidades efectuar una liquidación distinta a la optada por el contribuyente, bien se opte por el cálculo de la base imponible conforme la estimación directa o mediante la estimación objetiva¹¹⁹.

Existe una única situación en la que la Ley estatal impide expresamente que se liquide el impuesto conforme a al sistema de autoliquidación, es el caso cuando el terreno urbano no consta con valor catastral determinado en el momento del devengo, en cuyo caso se practicará liquidación en momentos posteriores a este¹²⁰.

Asimismo, el artículo 110.6 de la Ley de Haciendas Locales exige a otra figura comunicar a la Hacienda Local la realización del hecho imponible del IIVTNU, con independencia de la obligación de declaración que se le requiere al contribuyente. Los sujetos obligados de comunicación de la plusvalía municipal tendrán los mismos plazos para informar al Ayuntamiento que los anteriores; en los negocios a título lucrativo, vendrá obligado a comunicar el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate, por el contrario, en las transmisiones onerosas, en las que tributaria el vendedor, será el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real el que tenga la obligación de comunicación.

Además de las obligaciones que poseen los sujetos de la relación tributaria anteriores, el artículo 110.7 de la Ley de Haciendas Locales requiere a los Notarios la remisión trimestral de los hechos, actos o negocios que impliquen la realización del hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con exclusión de los actos de última voluntad. Remitiendo así un listado conforme a la legislación notarial

¹¹⁹ PÉREZ ROYO, Ignacio, “Cap. XVI: Los impuestos municipales”. En VV.VV, PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.), *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 1152.

¹²⁰ BERCHE MORENO, Eduardo: *Sistema tributario local*, 2ª ed., ob.cit., pág. 245.

de las referencias catastrales de esos inmuebles, sirviendo a las Administraciones Locales como mecanismo de control y cruce de datos para combatir la elusión fiscal.

Por último, siguiendo con la obligación de comunicación de los notarios y coincidiendo con BLANCO GARCÍA y GARCÍA CARRETERO, por los avances tecnológicos que existen en la actualidad, dicha comunicación debería ser automática, no solo facilitando los notarios un listado de las operaciones objeto de tributario por el IIVTNU sino que también sería pertinente facilitar a los Ayuntamientos los documentos sobre los que recaen los negocios jurídicos, facilitando a la Administración esa labor de gestión¹²¹.

V. Jurisprudencia constitucional sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

A. El primer hito jurisprudencial, la STC 59/2017 y las situaciones de inexpressividad de capacidad económica.

Con carácter previo a las históricas resoluciones del Tribunal Constitucional de 2017, la práctica tributaria habitual de las Administraciones Locales en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana consistía en girar la correspondiente liquidación del Impuesto sin llegar a comprobar la efectiva ganancia patrimonial experimentada por el contribuyente¹²².

Esta práctica automática y generalizada del presente impuesto respondía a la antigua determinación objetiva de la base imponible, la cual calculaba el incremento del valor con un método cerrado. Dicho sistema, ciego a la realidad del mercado inmobiliario, no contemplaba los supuestos en los que no existía dicho incremento patrimonial, o incluso, la depreciación del terreno urbano. De este modo, resultaba obligado el contribuyente al pago de un impuesto, desvirtuando la esencia de un tributo y desconectándolo de su fundamento económico¹²³.

¹²¹ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 157.

¹²² DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 51.

¹²³ *Ibid.*, pág. 56.

El preludio de la caída de este sistema comenzó el día 16 de febrero de 2017, cuando el Tribunal Constitucional dictó la STC 26/2017, declarando inconstitucionales algunos preceptos de la Norma Foral de Guipúzcoa en la medida que sometieron a tributación situaciones de inexistencia de incremento del valor¹²⁴. Siguiendo con la misma línea, el Alto Tribunal resolvió del mismo modo otra cuestión de inconstitucionalidad sobre la Norma Foral del territorio histórico de Álava, mediante la STC 37/2017, de 1 de marzo¹²⁵.

En el ámbito estatal, el Pleno del Tribunal Constitucional dictó finalmente la trascendental Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, por la que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad número 4864 de 2016. Tal propuesta fue elevada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Jerez de la Frontera, que planteaba si el método de cálculo de la base imponible, plasmada en el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, era acorde con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución Española.

En el auto de planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad, el juzgado de lo contencioso entendía que la determinación objetiva de la base imponible tenía carácter imperativo según la Ley de Haciendas Locales y, por lo tanto, era de obligado cumplimiento. Todo ello, al no contemplar la norma los casos de minusvaloración de los terrenos urbanos en caso de enajenación, por lo que esta situación vulneraría el principio constitucional de capacidad económica.

Finalmente, el Tribunal falló a favor de la cuestión de inconstitucionalidad planteada y declaró los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales *“inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*.

La publicación de esta Sentencia no expulsó del ordenamiento los preceptos anteriores

¹²⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero. En esta resolución, el Alto Tribunal declaró inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Guipúzcoa. El alcance de la misma se limitó únicamente a aquellos supuestos en los que se sometían a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor, al vulnerar el principio de capacidad económica del art. 31.1 CE.

¹²⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/2017, de 1 de marzo. En esta resolución, el Alto Tribunal declaró inconstitucionales y nulos los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4 de 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 en aquellos supuestos en los que se sometían a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor.

en su totalidad, sino que supuso que tributarán únicamente los terrenos urbanos que hubieran soportado un verdadero incremento patrimonial. Se pasó así de un sistema de presunción *iuris et de iure* absoluto donde sólo se aplicaba la determinación objetiva de la base imponible de forma automática¹²⁶, a la posibilidad de destruir dicha presunción mediante prueba en contrario por el interesado, lo que en términos jurídicos se conoce como presunción *iuris tantum*.

No obstante, la solución jurisprudencial aportada por el Tribunal Constitucional planteó importantes problemas prácticos, especialmente en relación con la prueba de la inexistencia del incremento del valor de los terrenos, puesto que el legislador no estableció un sistema probatorio tras la declaración de inconstitucionalidad. En este sentido, parte de la doctrina criticó la falta de actividad normativa por parte del legislador a la hora de acreditar la inexistencia de plusvalía, generando así un espacio de tiempo plagado de inseguridad jurídica¹²⁷.

Ante esta situación, fue la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 9 de julio de 2018, el ente que clarificó el sistema probatorio aplicable, determinando al obligado tributario como el responsable de acreditar la inexistencia del incremento del valor del terreno transmitido. En tal caso, se admitirán distintos medios de prueba, entre los que destacan; la aportación de las escrituras de adquisición y transmisión que reflejen una diferencia negativa de valores, la utilización de informes periciales que corroboren la inexistencia de la plusvalía o cualquier otro medio admisible en derecho, como bien establece el artículo 106 de la Ley General Tributaria¹²⁸. Asimismo, una vez aportado por parte del contribuyente un principio de prueba suficiente de la falta de existencia del incremento del valor del terreno urbano, corresponde a la Administración Tributaria desvirtuar dicha prueba, debiendo probar esta última, en su caso, la existencia de una plusvalía real¹²⁹.

¹²⁶ En la STC 59/2017, el Tribunal Constitucional se apoya en la STC 37/2017 admitiendo que tanto la anterior normativa foral como la nacional, fingen, sin admitir prueba en contrario, un incremento del valor solo por haber sido titular de un terreno durante un período determinado.

¹²⁷ DEL BLANCO GARCÍA y GARCÍA CARRETERO coinciden con ÁLVAREZ MARTÍNEZ al criticar la “falta de intervención del legislador en lo concerniente a la forma de demostrar la inexistencia de plusvalía”. Vid., DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 132.

¹²⁸ *Ibid.*, pág. 132.

¹²⁹ DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 134.

La respuesta del legislador a estas exigencias, tanto de la crítica como de la jurisprudencia, fue puesta en marcha años más tarde, generando un período potencial de inseguridad jurídica hasta la promulgación del Real Decreto-Ley 26/2021.

Para dar cumplimiento al mandato judicial, esta reforma introdujo, como ha sido objeto de estudio en su apartado específico, el supuesto de no sujeción del artículo 104.5 de la Ley de Haciendas locales. En virtud de esta modificación, el tributo no será exigible en los casos en los que se demuestre que no se producen incrementos del valor, bien sea aportando los títulos correspondientes o escrituras que lo prueben¹³⁰. De este modo, la norma estatal asimiló definitivamente la imposibilidad de someter a tributación las minusvalías.

B. Segundo hito jurisprudencial, la STC 126/2019.

Tras la anterior **Sentencia 59/2017** del Tribunal Constitucional, la cual aclaró los supuestos de inexistencia de incremento del valor en el Impuesto sobre la plusvalía municipal, el cálculo objetivo de la base imponible continuaba estanco. En este contexto, el debate daba un giro relevante y cuestionaba los escenarios en los cuales sí existía un incremento del valor de los terrenos urbanos experimentado a lo largo de los años, pero la cuota tributaria resultante de la liquidación del impuesto resultaba claramente superior al incremento patrimonial real que había experimentado el contribuyente.

Antes de abordar el fondo del litigio, resulta pertinente analizar cuáles son las exigencias constitucionales del artículo 31.1 sobre las que se basa la Sentencia del Tribunal Constitucional que abordamos. Como se ha ido avanzando en epígrafes anteriores, el **principio de capacidad económica** constituye el pilar fundamental del sistema tributario y por ende, es el presupuesto lógico de cualquier tributo¹³¹. Este principio no solo exige que la carga tributaria recaiga sobre manifestaciones reales de riqueza, en forma de rentas, patrimonio o consumos ¹³², sino que esa intensidad del gravamen guarde una adecuada

¹³⁰ *Ibid.*, pág. 59.

¹³¹ PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ Francisco. *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 68.

¹³² PÉREZ ROYO y CARRASCO GONZÁLEZ describen las tres funciones esenciales del principio de capacidad económica siendo la primera el fundamento de la imposición del tributo (STC 221/1992). Vid.,

proporción con dicha capacidad económica ¹³³ siendo la base imponible del tributo un reflejo proporcionado de la intensidad de esa riqueza.

En el ámbito de la plusvalía municipal, este principio prohíbe gravar situaciones de inexistencia de incremento del valor, como ya declaró la STC 59/2017, pero queda pendiente resolver la desproporción cuantitativa del gravamen.

Por su parte, siguiendo con el mismo artículo 31.1 de la Constitución, el **principio de prohibición de la confiscatoriedad** actúa como límite del poder tributario ¹³⁴. Desde el punto de vista jurídico este límite aspira a alcanzar dos planos claramente diferenciados;

Por un lado, se sirve para contribuir a los gastos públicos, es decir, el objetivo final de los tributos es aportar a los servicios públicos y en el caso que de que no fuera así, dicha recaudación tendría un alcance confiscatorio.

Y en segundo lugar, el principio de prohibición de la confiscatoriedad regula el derecho de propiedad. Este principio impide que la carga tributaria absorba total o sustancialmente la riqueza imponible del contribuyente, vulnerando en este caso el derecho de propiedad ¹³⁵. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiteradas ocasiones que, aunque no existe una definición cuantitativa exenta de lo que debe entenderse por confiscatorio, sí resulta contrario al artículo 31.1 de la Constitución que el tributo agote la riqueza gravada ¹³⁶.

Una vez tenido en cuenta los principios constitucionales que guardan una estrecha relación con el artículo 31.1 de la Constitución, podemos continuar con los antecedentes de hecho que dieron lugar al origen del litigio que nos concierne. Ello fue la adquisición de una

PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ Francisco. *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 69.

¹³³ Según PÉREZ ROYO y CARRASCO GONZÁLEZ la segunda función del principio de capacidad económica en el derecho tributario es establecerse como límite al legislador en el desarrollo de su poder tributario (STC 221/1992). *Ibidem*.

¹³⁴ *Idem.*, pág. 78.

¹³⁵ STC 26/2017, Fundamento Jurídico 2.

¹³⁶ PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ Francisco. *Derecho financiero y tributario: parte general*, ob. cit., pág. 80.

vivienda en el año 2003 que se enajenó posteriormente en el año 2017, obteniendo el contribuyente una ganancia patrimonial neta de 3.473,90 euros. Esta operación implicó la realización del hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y ocasionó la liquidación de una cuota tributaria que ascendía a 3.560,02 euros. El sujeto pasivo, no conforme con ello y puesto que esta última cifra era superior a la verdadera ganancia patrimonial, interpuso el correspondiente recurso de reposición por absorber la totalidad del beneficio obtenido y basándose en la jurisprudencia previa¹³⁷.

Una vez no resuelto a tiempo el correspondiente recurso, se abrió la vía contenciosa, cuyo conocedor era el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 32 de Madrid, formulando la cuestión de inconstitucionalidad número 1020-2019 que daría lugar a la **STC 126/2019**. En la cuestión se puso en debate los artículos 107 y 108 del Real Decreto Legislativo 2/2004, acerca de la base imponible, el tipo de gravamen y cuota tributaria del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por supuesta vulneración del art. 31.1 de la Constitución Española, al quebrantar el principio de capacidad económica y prohibición de la confiscatoriedad.

El abogado del Estado, personado en la causa, solicitó que se desestimase la cuestión argumentando como elemento principal que el Impuesto sobre la plusvalía no pretende gravar la ganancia patrimonial obtenida por la compraventa sino que su fundamento es gravar el incremento del valor del terreno consecuente de la acción urbanística municipal, lo que justifica la utilización del cálculo objetivo del tributo¹³⁸.

Por otro lado, para la Fiscalía General del Estado no se discute el incremento del valor del terreno, sino que el cálculo de la base imponible diera como resultado que la ganancia patrimonial haya sido menor que el incremento del valor experimentado a lo largo de los años. Lo que por ende implicaría que el cálculo objetivo del tributo no tiene en cuenta el

¹³⁷ Se fundamenta en la Sentencia 519/2017, de 20 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que analiza los incrementos de valor de los terrenos urbanos existentes y a su vez basada en la STC 59/2017. El Tribunal Superior señala que sólo el legislador es competente para establecer cómo determinar la existencia real del incremento del valor para tributar, rechazando interpretaciones judiciales que valoren decrementos o inexistencias de valor. Se reafirma el principio de reserva de ley y seguridad jurídica en materia tributaria.

¹³⁸ Amparándose la abogacía en el art. 47 de la Constitución española, en el informe de la Dirección General de Tributos de fecha 16 de abril de 2019 y en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de fecha 5 de febrero de 2001.

principio de capacidad económica y en consecuencia estaría en contra del art. 31.1 de la Constitución¹³⁹.

Tras las anteriores consideraciones, el objeto del proceso se centró en suscribir la doctrina jurisprudencial asentada desde el año 2017. El Tribunal no puso en cuestión de forma general que el legislador hubiera tomado como bueno el cálculo objetivo de la base imponible, sino que en la presente causa, al aplicar dicha base de cálculo se generaba una cuota tributaria resultante que superaba la riqueza supuestamente obtenida por el contribuyente¹⁴⁰.

En consecuencia, el Tribunal estimó la presente cuestión, declarando el artículo 107.4 de la Ley de Haciendas Locales inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución, pero únicamente cuando la cuota tributaria supere al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Rumbo distinto tomó con el artículo 108.1 de la citada norma, acerca del tipo de gravamen, puesto que entiende que el problema de facto se encontraba en la forma de determinar la base imponible, y no en el porcentaje aplicable.

En cuanto al alcance y efectos de esta Sentencia, el Tribunal Constitucional amparándose en el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de nuestra Carta Magna decidió limitar los efectos temporales de la misma, afectando a todas las liquidaciones que a fecha de su publicación no hubieran devenido firmes. De este modo, quedaron blindadas frente a esta inconstitucionalidad todas aquellas liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran sido impugnadas en tiempo y forma, así como las autoliquidaciones respecto de las cuales ya se hubiera agotado el plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos, contemplado en los artículos 66 y 221 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

¹³⁹ Teniendo presente Fiscalía la STC 57/2019, de 6 de mayo, la cual consolidó la doctrina previa y declaró inconstitucional el artículo 104 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en la medida que se impedía al contribuyente acreditar la inexistencia de incremento del valor, permitiendo al obligado tributario usar cualquier medio de prueba admisible en derecho.

¹⁴⁰ Entre su argumentario, el Tribunal Constitucional afirmó que *“una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal”*. Estaríamos ante una situación contraria al principio de capacidad económica.

Continuando con el fallo de la Sentencia, una vez más, el poder judicial a través del propio Tribunal Constitucional exige la necesaria intervención legislativa para adaptar la normativa del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a las exigencias constitucionales¹⁴¹. Teniendo que ser revisados los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 por la STC 59/2017, y el 107.4 por la presente sentencia, todos ellos del Real Decreto Legislativo 2/2004.

No fue hasta la promulgación del Real Decreto-Ley 26/2021 cuando el legislador decidió poner fin a la vulneración sistemática de los principios de justicia tributaria denunciados por el Tribunal Constitucional en las Sentencias previas.

Para dar cumplimiento al mandato judicial, el legislador modificó el artículo 107 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, implantando un sistema dual de cálculo de la base imponible, tal y como se estudió con anterioridad. En este caso se mantuvo la base de cálculo objetiva a la que se introdujo la posibilidad de que el contribuyente opte por calcular su base imponible en función de la plusvalía real obtenida.

Además de lo anterior, y para dar estricto cumplimiento a la STC 126/2019 en lo relativo a la confiscatoriedad procuro la incursión en el apartado 5 en el artículo 107 de la citada norma, de un mecanismo para garantizar que, cuando a instancia del sujeto pasivo, se constate que la ganancia patrimonial real obtenida sea inferior al importe de la base imponible determinada mediante el método objetivo, se tome como base imponible esa ganancia real. Con esta medida, se transmite la seguridad a la ciudadanía de que la cuota tributaria no va a superar el beneficio económico soportado por el contribuyente.

C. Tercer hito jurisprudencial: la STC 182/2021 y la inconstitucionalidad del método objetivo.

Tras las sentencias anteriores del Tribunal Constitucional, especialmente la STC 59/2017 y la STC 126/2019, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de

¹⁴¹ El Tribunal Constitucional defiende en la STC 126/2019, que debido al principio de reserva de ley corresponde al legislador estatal garantizar el derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica adaptando las normas.

Naturaleza Urbana había quedado profundamente cuestionado, encontrándose en una situación precaria desde el punto de vista de su constitucionalidad. El sistema de determinación objetiva de la base imponible continuaba vigente, si bien, limitado a aquellos supuestos en los que no se produjeran ni situaciones de inexistencia de incremento de valor ni efectos confiscatorios por tributar una cuota superior al incremento patrimonial realmente experimentado por el terreno urbano.

No obstante, la persistencia de este modelo, ciego a la realidad económica, generó una intensa litigiosidad y una evidente inseguridad jurídica, al no haberse producido una reforma legislativa integral que adaptara el impuesto a las exigencias constitucionales fijadas por el propio Tribunal Constitucional¹⁴². En este contexto, el debate ya no se centraba únicamente en supuestos concretos de inconstitucionalidad, acerca de si existía o no un incremento de valor, sino que daba un salto cualitativo centrándose en la validez estructural del propio método objetivo de cálculo de la base imponible del tributo.

La cuestión de inconstitucionalidad que dio lugar a la **STC 182/2021** fue planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla en el recurso núm. 749-2016, en relación con los arts. 107.1 , 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por posible oposición a los principios de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 de la Constitución Española.

Los precedentes que dieron lugar al planteamiento final de la presente cuestión de inconstitucionalidad se inician tras la adquisición en 2004 de una finca por parte de una entidad mercantil en el término municipal de Benalmádena, Málaga, por un precio en escritura pública de 781.315,74 euros, siendo transmitida en 2013 como aportación de capital para la constitución de otra S.L. por un valor en escritura pública de 900.000 euros, alcanzando la cantidad de 118.684,26 euros como ganancia patrimonial. A continuación, el Ayuntamiento de Benalmádena giró la correspondiente liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por una cuota tributaria de 70.006,19 euros, al que se le sumó una sanción de 7000,62 euros y un recargo del 5% a ambas cantidades, ascendiendo la cuota a pagar finalmente a 80.857,15 euros.

¹⁴² DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1 ed., ob.cit., pág. 9.

Siguiendo con el proceso del litigio, la parte actora interpuso recurso de reposición solicitando la anulación de la liquidación por desproporción entre la cuota exigida y el incremento real obtenido, alegando, entre otros motivos, la falta de correspondencia entre el valor real del terreno y la base imponible calculada. El citado recurso, fue desestimado por el Ayuntamiento al considerar que no acreditaba la inexistencia de incremento del valor del terreno.

Posteriormente, se interpuso recurso contencioso-administrativo que estimó parcialmente el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 5 de Málaga, anulando la sanción y la parte correspondiente del recargo aplicado. A pesar de ello, se impulsó el recurso de apelación contra la anterior sentencia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla.

En el auto de planteamiento, el órgano judicial subrayó 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”*, pudiendo estar en contra del principio constitucional no confiscatoriedad.

El Abogado del Estado defendió la constitucionalidad del tributo, insistiendo en que el objeto del proceso se centraba en el principio de no confiscatoriedad y resaltando que el IIVTNU no grava la ganancia real derivada de una transmisión, sino el incremento de valor del suelo derivado de la acción urbanística pública vinculado al artículo 47 de la Constitución, lo que justifica que el método objetivo estuviese amparado legalmente, como ya avanzó la STC 59/2017¹⁴³. Por su parte, la Fiscalía General del Estado sostuvo la pérdida del objeto del proceso al considerar que la cuestión ya había sido resuelta en sentencias anteriores.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional, al entrar en el fondo del asunto, desmontó los argumentos tanto de la Abogacía del Estado como de la Fiscalía. Por un lado, rechazó el intento de la Abogacía de desconectar el debate en torno al principio de no confiscatoriedad, porque la posible infracción de este principio tributario va unida a la vulneración del principio de capacidad económica, además, en el presente caso existe presuntamente un gravamen que

¹⁴³ La STC 59/2017 declaró *“plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales”*.

genera incrementos de valor de cuantía superior a los efectivamente obtenidos, y es en este desajuste donde se ha de ubicar el principio de capacidad económica como “criterio, parámetro o medida de la imposición”. Asimismo, respecto del fundamento impositivo del impuesto por el articulado 47 de nuestra Carta Magna, el Tribunal sostiene que la actual configuración del impuesto somete a tributación cualquier incremento por el mero paso del tiempo, sin tener en cuenta la realidad del mercado inmobiliario e ignorando la existencia o no, de la actuación pública o privada en la zona.

Así pues, la gran medida dogmática en la que insiste el Tribunal Constitucional sobre las funciones del principio de capacidad económica en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es que, hasta esta Sentencia 182/2021, la jurisprudencia había exigido a dicho tributo respetar el principio de capacidad económica únicamente desde su vertiente de fundamento o substrato, es decir, exigir que exista una manifestación de riqueza para poder gravarla. Sin embargo, lo que se propone por el Alto Tribunal es dar un paso más allá, y esto es, que se respete el principio de capacidad económica como criterio o medida de imposición.

Para entender bien estos conceptos dogmáticos, vamos a proceder a analizarlos con los mismos antecedentes que dieron lugar a este Sentencia; en ocasión de una transmisión de un terreno urbano en el término municipal de Benalmádena, se produjo una manifestación de capacidad económica en la que el contribuyente puso de manifiesto un incremento del valor del terreno urbano a lo largo de los nueve años que tuvo el inmueble en propiedad, esto sería el substrato o fundamento del principio de capacidad económica.

Continuando con la segunda función del principio de capacidad económica, no basta que el contribuyente haya manifestado un incremento del valor del terreno urbano por la tenencia del inmueble en propiedad a lo largo de los años, lo que hemos denominado anteriormente como substrato, sino que la base imponible a la que está expuesta esa manifestación económica sirva para calcular el impuesto guardando una estricta lógica y adecuación con el principio de capacidad económica. Siguiendo como ejemplo con los antecedentes de la Sentencia, si la cuota tributaria asciende a la cantidad 70.006,19 euros y la ganancia real obtenida por el obligado tributario es de 118.684,26 euros es posible que no se esté cumpliendo con el principio de Derecho Tributario nombrado desde el punto de vista de su criterio o medida de imposición.

Una vez entendida esa función secundaria del principio de capacidad económica y su importancia, el Alto Tribunal procedió a analizar si lo establecido en el Impuesto sobre la plusvalía municipal se correspondía con dicho parámetro. Concluyendo que *“a un impuesto de carácter real y objetivo como el IIVTNU, con un hecho imponible específico y no general, y sin constituir una figura central de la imposición directa, le es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición.”*

A este respecto, el Tribunal Constitucional identificó los artículos del Real Decreto Legislativo 2/2004 que resultaban contrarios al principio de capacidad económica como criterio de imposición. Por un lado, el artículo 107 en su segundo párrafo en conjunción con el artículo 107.2.a) imponían como regla., tomar valor catastral del terreno del suelo al momento del devengo como único dato para comenzar el cálculo de la base imponible del IIVTNU. Por otro lado, el artículo 107.4, que establecía unos porcentajes anuales fijos sobre los que se calcula ese incremento de valor teórico, aplicándose en función de los años sobre los que el inmueble ha estado a titularidad del propietario.

De lo anterior, el Tribunal entendió que se trataba de un método objetivo de cuantificación, único y de aplicación automática, que se basaba en la presunción de que el valor del suelo siempre aumentaba con el paso del tiempo, dejando a un lado los incrementos del valor reales¹⁴⁴. Esta desconexión forzosa entre el hecho imponible del impuesto, que es el incremento del valor de los terrenos y la base imponible del tributo obtenida mediante un cálculo matemático, carecía de justificación cuando no se asemejaba a la realidad del mercado inmobiliario¹⁴⁵.

En la Sentencia, se advierte por parte del Tribunal que el método objetivo, creado históricamente por razones de simplicidad y practicidad administrativa, solo es constitucionalmente admisible cuando se establece como otro método más, permitiendo a la ciudadanía optar por un método de estimación directa de forma alternativa, o bien, gravar

¹⁴⁴ El Tribunal Constitucional en la STC 182/2021 afirma que *“la medición del incremento de valor “legal” no atiende a las alteraciones efectivas de valor producidas por el paso del tiempo en el suelo urbano”*.

¹⁴⁵ STC 182/2021, Fundamento Jurídico 5. B.

incrementos presuntos o medios, es decir, aplicar dicha fórmula preestablecida cuando es acorde y fidedigna realmente con la riqueza manifestada por el contribuyente¹⁴⁶.

Es por todo lo anterior que se llega por parte del Alto Tribunal a la siguiente conclusión trascendental, declarando que *"el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)."*

Consecuentemente, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4, del Real Decreto Legislativo 2/2004. A diferencia de las sentencias anteriormente analizadas, esta declaración no fue parcial ni condicionada, sino que fueron expulsados de forma definitiva del ordenamiento jurídico, dejando al tributo local sin el método objetivo de determinación de la base imponible como estaba determinado hasta en aquel momento, todo ello por vulnerar el artículo 31.1 de la Constitución Española.

La expulsión del método de cálculo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana generó un impacto sin precedentes, lo que hacía materialmente imposible determinar la cuota tributaria y girar las correspondientes liquidaciones¹⁴⁷.

Esta situación provocó un escenario de absoluta anomia tributaria, dejando en manos del legislador la urgente tarea de corregir los efectos de la nulidad. Sin embargo, para evitar el colapso financiero de las Administraciones Locales, el Tribunal Constitucional identificó determinadas situaciones que no eran susceptibles de revisión a consecuencia de la inconstitucionalidad de los preceptos anulados. Amparándose en el principio de seguridad jurídica, el fallo dictaminó que no se podían revisar aquellas obligaciones devengadas que ya hubieran sido decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o resolución administrativa firme. Pero la situación más controvertida tuvo lugar con la ampliación del

¹⁴⁶ STC 182/2021, Fundamento Jurídico 5. D.

¹⁴⁷ STC 182/2021, Fundamento Jurídico 6.

concepto de situación consolidada, impidiendo la revisión de aquellas autoliquidaciones o liquidaciones que, sin ser firmes, no hubiesen sido impugnadas antes de la fecha en que se dictó la sentencia, 26 de octubre de 2021.

Esta limitación temporal, ha sido objeto de severas críticas por parte de la doctrina científica, escudándose el Tribunal en el principio de seguridad jurídica frente a la revisión de las situaciones afectadas, demostrando la necesidad de arbitrar en el Sistema Tributario de cauces formales para devolver ingresos indebidos tras la declaración de inconstitucionalidad de una ley, como sucedió en este caso¹⁴⁸.

VI. Conclusiones.

A lo largo del presente Trabajo de Fin de Grado se ha querido manifestar una perspectiva más teórica del estudio del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pero analizando al detalle cada apartado con las matizaciones pertinentes que su compleja regulación exige.

El IIVTNU ha sido el tributo local con mayor controversia constitucional de la última década, siendo una de las figuras tributarias más controvertidas de nuestro sistema fiscal.

Analizando el trabajo desde sus inicios, en el marco de los recursos locales, se ha confirmado que la figura del IIVTNU es una pieza clave de la autonomía financiera municipal, a pesar de ser un tributo potestativo. Tanto es así, que la dependencia de los Ayuntamientos a este tributo puede explicar la demora y resistencia durante años a la reforma del Real Decreto Legislativo 2/2004, por las Sentencias 59/2017 y 126/2019 del Tribunal Constitucional. Apoyando lo anterior, el legislador resolvió en cuestión de días la nulidad de

¹⁴⁸ DE JUAN CASADEVALL, Jorge: “El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre)”, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 195, 2022 (tercer trimestre), Editorial Civitas.

la base imponible impuesta por la STC 182/2021, mediante la aprobación por Real Decreto-ley 26/2021 aludiendo su extraordinaria y urgente necesidad¹⁴⁹.

Desde mi punto de vista, el legislador consideró suficiente los pronunciamientos de las Sentencias anteriores, es por ello que no implementó una reforma inmediata de la Ley de Haciendas Locales a pesar de mantener la estructura básica del impuesto que anularía el Tribunal Constitucional en el año 2021.

Asimismo, el estudio de la evolución histórica del impuesto revela que el mayor problema estructural que ha tenido el IIVTNU a lo largo de todos sus años de vigencia no surgió de manera repentina, sino que el sistema objetivo de determinación de la base imponible se impuso tras la reforma operada en la Ley 39/1988. El paso del tiempo ha concluido que mantener un sistema basado en una presunción *iuris et de iure*, con el uso de coeficientes fijos sobre el valor catastral del terreno, unido a la existencia de períodos de estancamiento o incluso depreciación del valor del suelo urbano, provocados por la crisis inmobiliaria, supuso una vulneración del principio de capacidad económica del 31.1 de la Constitución Española al no contar con un sistema alternativo para dichas situaciones.

De la configuración normativa de la base imponible se concluye que la plena realización y el nacimiento de la obligación tributaria del IIVTNU requieren la confluencia de tres requisitos sustanciales. Estos son; la existencia de un incremento real y efectivo de valor, el carácter urbano del suelo sujeto a gravamen y que el devengo responda a un negocio jurídico basado en una constitución o transmisión de un derecho real de goce o de transmisión de la propiedad del inmueble. En caso de ausencia de cualquiera de estos tres elementos esenciales se impide la realización del hecho imponible por este tributo local.

La jurisprudencia constitucional analizada en el presente trabajo ha discurrido de forma progresiva y acumulativa, siendo cada Sentencia el punto de partida de la siguiente. A continuación observamos una tabla, resumen de los preceptos declarados inconstitucionales

¹⁴⁹ El legislador en el Real Decreto-ley 26/2021 en la Exposición de Motivos II indica que la urgencia de la publicación de la norma es debido a que la inconstitucionalidad promovida por la STC 182/2021 supone una merma de los recursos financieros de las entidades locales.

por las Sentencias del Tribunal Constitucional¹⁵⁰. En el mismo se observan los motivos y el articulado del Real Decreto Legislativo 2/2004 sujeto a revisión por parte del legislador.

 REFORMA DEL IIVTNU		
Sentencias del Tribunal Constitucional que atiende el Real Decreto-ley		
Sentencia	Fecha	Elementos declarados INCONSTITUCIONALES
59/2017	11/05/2017	Tributación en los casos de <u>inexistencia de incrementos de valor</u> (Artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, del TRLRHL)
126/2019	31/10/2019	Imposibilidad de que la <u>cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial</u> realmente obtenido por el contribuyente (Artículo 107.4 del TRLRHL)
Sentencia que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020	26/10/2021	El actual <u>sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible</u> , por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y a la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE) (Artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL)

En la primera **STC 59/2017**, supuso el inicio la ruptura del sistema de cálculo del impuesto con la imposibilidad de tributación en los casos en los que no existía plusvalía del terreno urbano. No obstante, el Tribunal dejó en manos del legislador la regulación de un sistema probatorio que no llegó a materializarse hasta la Sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de julio de 2018, admitiendo la aportación de las escrituras de adquisición y transmisión, informes periciales o cualquier otro medio admisible en derecho. Con todo ello, se limitó la tributación a las situaciones inexpresivas de incremento del valor de los terrenos urbanos, pero se dejó intacto el método de cálculo de la base imponible, pudiendo gravar cualquier incremento del valor aunque este fuera mínimo, lo que daría lugar a las siguientes Sentencias.

En la segunda **STC 126/2019**, se amplió la protección constitucional en aquellas situaciones en las que el incremento patrimonial del terreno era inferior a la cuota resultante de la base imponible del impuesto.

La tercera **STC 182/2021**, vino a cerrar un círculo y supuso un punto de no retorno al expulsar del Ordenamiento Jurídico los artículos referidos a la base imponible del IIVTNU. El Tribunal Constitucional exigió por primera vez el principio de capacidad económica como

¹⁵⁰<https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/notas%20prensa/2021/consejo%20de%20ministros/08-11-21-presentation-rdl-reforma-iivtnu.pdf>

criterio o medida de imposición, es decir, el tributo se ha de servir de este principio incluso en la forma de calcular este impuesto. Impidiendo así, que la base imponible se separe de la riqueza real obtenida por el contribuyente.

Para entender las exigencias del tercer hito jurisprudencial, la última Sentencia supuso un vacío normativo que amenazaba parte de los recursos financieros de los Ayuntamientos, siendo corregido por el legislador mediante un sistema normativo que reconfiguraba por completo la forma de tributación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

El primero de los cambios fundamentales en la normativa de la Haciendas Locales fue la incorporación del artículo 104.5 del Real Decreto Ley 2/2004 como supuesto de no sujeción, impidiendo la tributación cuando se constate que el terreno urbano no ha experimentado un aumento del su valor, dando así cobertura legal a la doctrina iniciada por la STC 59/2017.

Otro de los puntos a destacar de la normativa impartida por el Real Decreto 26/2021 fue el establecer en consonancia el tributo local con la realidad del mercado inmobiliario, mediante la obligación del Gobierno a revisar anualmente los coeficientes máximos que sirven para calcular con los periodos de generación la base imponible del Impuesto. Esta medida resulta especialmente relevante, puesto que fue uno de los factores que provocó que el método objetivo de la base imponible resultara ajeno a la realidad inmobiliaria, siendo una afirmación que realizó el Tribunal Constitucional en su STC 182/2021.

En tercer lugar, destacando como el mayor cambio ejercido en la normativa, son los supuestos donde el incremento del valor del terreno es realmente inferior a la cuota determinada conforme al método objetivo, permitiendo al contribuyente liquidar el tributo mediante un método alternativo denominado de estimación directa. Con este sistema se adapta la anterior normativa al principio de capacidad económica como medida de imposición, dando cumplimiento simultáneo a las exigencias de la STC 126/2019, que prohibía que la cuota tributaria fuera superior a la ganancia real, y de la STC 182/2021, que exigía un método de cálculo adecuado a la riqueza efectivamente manifestada.

Continuando con las consecuencias de la STC 182/2021 el Tribunal Constitucional limitó de manera polémica el concepto de situaciones consolidadas, dejando fuera de protección y de la posibilidad de recuperar lo tributado a aquellos contribuyentes que no hubieran recurrido o instado la rectificación de sus autoliquidaciones previamente a la Sentencia, en fecha 26 de octubre de 2021. En palabras de la Asociación Española de Asesores Fiscales, *el Tribunal ha debido tener presentes los efectos sobre las finanzas de los municipios españoles de la devolución de las cuotas autoliquidadas en los cuatro años anteriores a la publicación de la STC*¹⁵¹, circunstancia que invita a reflexionar si la limitación de los efectos temporales respondió en exclusiva a criterios jurídicos, o en cambio, pudo tener en cuenta una consideración del orden financiero y presupuestario en favor de los ayuntamientos.

Por otro lado, resulta imperativo conectar las consecuencias jurídicas de la STC 182/2021 con el evidente desplome recaudatorio de los tributos locales observado por los datos del Ministerio de Hacienda en el apartado introductorio del trabajo. El peso del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cayó prácticamente a la mitad, del 4 al 2 por ciento de los ingresos impositivos municipales, entre los ejercicios 2021 y 2022. Este punto de inflexión en las arcas locales no responde a un estancamiento en el mercado inmobiliario sino a una consecuencia directa del tercer hito jurisprudencial y de su consecuente modificación legislativa del Real Decreto Ley 26/2021. Más allá del año 2022, el Ministerio no ha publicado los datos anuales de las Haciendas Locales en los años posteriores, lo que impide comparar la evolución recaudatoria del tributo tras la instauración del sistema alternativo de cálculo de la base imponible del IIVTNU. Lo que en mi opinión no tiene objeto de debate, es que el nuevo método ha supuesto un alivio de la carga fiscal de los ciudadanos, pero puede que se haya creado una nueva necesidad y es la de replantear el sistema de financiación de las corporaciones locales.

Por lo que respecta a la gestión del impuesto, la reforma introdujo la limitación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, por la cual los ayuntamientos únicamente pueden comprobar la correcta aplicación del tributo conforme a la legislación vigente, sin poder imponer a los contribuyentes el método de cálculo para la base imponible del IIVTNU, reforzando así la posición obligado tributario frente a la administración tributaria local.

¹⁵¹<https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/46923/propuesta-de-reformas-en-el-proceso-contencioso>. Consultado el 26/05/2026.

Para concluir, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un ejemplo de cómo un pequeño tributo local puede llegar a ser el epicentro de una crisis tributaria generalizada además de ser objeto de numerosas sentencias constitucionales. Poniendo en entredicho la coherencia de un sistema fiscal que durante décadas permitió gravar riquezas inexistentes o ficticias, y cuya reforma, aunque necesaria, llegó con un retraso difícilmente justificable desde el punto de vista de la seguridad jurídica y respecto de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

VII. Bibliografía.

ÁLVAREZ ARROYO, Francisco: *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*, Dykinson, Madrid, 2004. Recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/60885>

ÁLVAREZ ARROYO, Francisco (dir.), CEBRIÁ GARCÍA, María Dolores (coord.) y CALVO ORTEGA, Rafael: *Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural*, Editorial Dykinson, Madrid, 2017. https://online-elderecho-com.publicaciones.umh.es/login.do?producto_inicial=UNIVERSAL&nref=2012/901255

BERCHÉ MORENO, Eduardo: *Sistema tributario local*, 2ª ed., J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2014. Disponible en: <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/59847>

DE JUAN CASADEVALL, Jorge: “El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 195, 2022 (tercer trimestre), Editorial Civitas.

DEL BLANCO GARCÍA, Álvaro y GARCÍA CARRETERO, Belén: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuestas de reforma*, 1ª ed., Editorial Reus, Madrid, 2021. Disponible en: <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/269308>

GIL GARCÍA, Elizabeth: “El poder financiero”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2025.

LEFEBVRE, Francis (Coord.) en VV.AA.: *Memento Fiscal actualizado a 1-12-2025*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2025. Disponible en: <https://online-elderecho-com.publicaciones.umh.es/login.do?producto=UNIVERSAL&nref=2011/900006>.

MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso: “El Derecho Presupuestario”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2025.

NAVARRO FAURE, Amparo: “Concepto y contenido del derecho financiero”. Coordinadora en VV.AA: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2025.

NAVARRO FAURE, Amparo: “Principios y fuentes del derecho financiero”. Coordinadora en VV.AA: *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2025.

PÉREZ BERNABEU, Begoña “Las haciendas territoriales”. En VV.AA., ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.): *Ordenamiento tributario español: los impuestos*, 7ª ed., Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2024. <https://biblioteca-nubedelectura-com.publicaciones.umh.es/cloudLibrary/ebook/info/9788410719576>

PÉREZ ROYO, Fernando, y CARRASCO GONZÁLEZ Francisco (2024). *Derecho financiero y tributario: parte general*, 34ª ed., Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2024.

PÉREZ ROYO, Ignacio, “Cap. XVI: Los impuestos municipales”. En VV.VV, PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *Derecho financiero y tributario: parte general*, 18ª ed., Editorial Tecnos, Madrid, 2024.

RIBES RIBES, Aurora: “Los elementos de cuantificación de la obligación tributaria”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2025.

RODRÍGUEZ CATIVIELA, Enrique José. *Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda*. En *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 2015, N.º 752.

ROMERO FLOR, Luis María. *Manual de derecho financiero y tributario: parte general*. Cuenca, Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, 2014. Recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/bibliotecaumh/113851>

SALCEDO BENAVENTE, José María: “*Inconstitucionalidad de la plusvalía: ¿Conviene recurrir antes del BOE?*”, Blog de Ático Jurídico, 3 de noviembre de 2021. Disponible en: <https://aticojuridico.com/inconstitucionalidad-plusvalia-boe/>

TEIXIDOR MARTÍNEZ, Neus: *Las implicaciones de la Ley 13/2015 en la clasificación catastral del suelo, ¿fin del conflicto?*, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 409, 2017. Disponible en: <https://doi.org/10.51302/rcyt.2017.4407>

VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “La obligación tributaria”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2025.

VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “Los sujetos de la relación tributaria”. En VV.AA, NAVARRO FAURE, Amparo (Coord): *Manual de Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 6ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2025.

Webgrafía.

Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF):

<https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/46923/propuesta-de-reformas-en-el-proceso-contencioso>

Ministerio de Hacienda y Función Pública:

<https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2022.pdf>

<https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2021.pdf>

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2021/S.E.HACIENDA/02-12-21-NP-APROBACION-CONGRESO-IMPUESTO-SOBRE-EL-INCREMENTO-DE-VALOR-DE-LOS-TERRENOS-DE-NATURALEZA-URBANA.pdf>

<https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/notas%20prensa/2021/consejo%20de%20ministros/08-11-21-presentacion-rdl-reforma-iiivtnu.pdf>