



***MÁSTER UNIVERSITARIO EN ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO
POR LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA
(EN COLABORACIÓN CON EL ILUSTRE COLEGIO DE LA ABOGACÍA DE
CANTABRIA)***

TRABAJO FIN DE MÁSTER

CURSO ACADÉMICO 2023-2024

TÍTULO

**EVOLUCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR
DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA Y SU CRECIENTE
CONFLICTIVIDAD.**

WORK TITLE

**EVOLUTION OF TAX ON THE INCREASE IN VALUE OF URBAN LAND
AND ITS GROWING CONFLICTIVITY.**

AUTOR

CARLOS ROSALES GONZÁLEZ

DIRECTOR:

JUAN MANUEL REVILLA RODRÍGUEZ

7 de febrero de 2024

I. LISTADO DE ABREVIATURAS.....	5
II. RESUMEN/ABSTRACT.....	6
III.INTRODUCCIÓN.....	7
IV. COMIENZOS DEL IIVTNU HASTA LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.....	8
1. REAL DECRETO DE 13 DE MARZO DE 1919.....	8
2. ESTATUTO MUNICIPAL DE 9 DE MARZO DE 1924.....	10
3. LEY DE 17 DE JULIO DE 1945 DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL Y TEXTO REFUNDIDO DE 24 DE JUNIO DE 1955.....	12
4. LEY 41/1975, DE 19 DE NOVIEMBRE, DE BASES DEL ESTATUTO DE RÉGIMEN LOCAL, REAL DECRETO 3250/1976, DE 39 DE DICIEMBRE, SOBRE INGRESOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES.....	13
V. EL IIVTNU DESDE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.	17
1. LEY DE HACIENDAS LOCALES DE 28 DE DICIEMBRE DE 1988.....	22
2. REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, DE 5 DE MARZO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES.	25
VI. CONTROVERSIA Y JURISPRUDENCIA.....	29
1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 59/2017 DE 11 DE MAYO.....	30
2. CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA 59/2017 DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.....	33
3. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 126/2019 DE 31 DE OCTUBRE.....	38
4. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021 DE 26 DE OCTUBRE.....	40
5. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 108/2022 DE 26 DE SEPTIEMBRE.....	44
6. REAL DECRETO-LEY 26/2021, DE 8 DE NOVIEMBRE POR EL QUE SE ADAPTA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, DE 5 DE MARZO.....	46
<i>Sentencia 17/2023 del Tribunal Constitucional de fecha 9 de marzo de 2023.</i>	<i>50</i>
VII.....SUPUESTOS PRÁCTICOS DESPUÉS DE LOS CAMBIOS NORMATIVOS.....	51
VIII. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y PROBLEMAS QUE RESOLVER.....	59
1. FECHA DE EFECTOS DE LA SENTENCIA STC 182/2021.....	59
2. PROBLEMÁTICA AÚN POR RESOLVER.	63
<i>¿Qué ocurriría si no se elige un método, y el Ayuntamiento liquida una cuota por encima de la ganancia?.....</i>	<i>63</i>
<i>¿Deberían tenerse en cuenta más factores para el cálculo del impuesto?.....</i>	<i>64</i>

<i>¿Debería haberse abonado el impuesto, en los municipios que no actualizaron su ordenanza a tiempo?</i>	66
IX. CONCLUSIONES.	68
X. BIBLIOGRAFÍA.	70
1. LEGISLACIÓN.	70
2. BIBLIOGRAFIA.	73
3. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.	77
4. JURISPRUDENCIA.	78

I. LISTADO DE ABREVIATURAS.

1. ART.: Artículo.
2. BOE – Boletín Oficial del Estado.
3. BOC – Boletín Oficial de Cantabria.
4. CE – Constitución Española.
5. IBI - Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
6. IIVTNU - Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
7. INE – Instituto Nacional de Estadística.
8. IRPF - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
9. ITPADJ - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
10. LGT – Ley General Tributaria.
11. LOPJ – Ley Orgánica del Poder Judicial.
12. LPACAP - Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
13. RAE – Real Academia Española.
14. RD – Real Decreto.
15. RDL – Real Decreto Ley.
16. STC – Sentencia del Tribunal Constitucional.
17. STS – Sentencia del Tribunal Supremo.
18. TC – Tribunal Constitucional.
19. TRLRHL - Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
20. TS – Tribunal Supremo.
21. TSJ – Tribunal Superior de Justicia.

II. RESUMEN/ABSTRACT

Resumen

Una de las muchas consecuencias de la crisis de 2008, fue la venta a pérdidas de bienes inmuebles, lo que conllevó a situaciones que revelaron la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (en adelante también IIVTNU).

Se analizarán los comienzos del tributo y evolución hasta la actualidad, haciendo un recorrido por las diferentes normativas, y la controversia surgida en los últimos años, aprendiendo a calcular el impuesto con la normativa actual. También se aportarán ideas para la mejora del tributo.

Abstract

One among many other consequences of the 2008's financial crisis was selling real estate below its market value, which led to situations that revealed the unconstitutionality of the Tax on the Increase in Value of Urban Land.

The beginning of this tax and its evolution will be analyzed, doing a historical review of the different regulations, and over the controversy aroused in recent years, learning how to calculate the tax with current regulations. This paper also will provide ideas to improve the tax.

III. INTRODUCCIÓN

Con el presente trabajo final de Máster, se pretende abordar una materia de actualidad tributaria, y dentro de esta, brilla con luz propia en los últimos tiempos, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que se encuentra en una vorágine de controversia durante estos últimos años.

En el presente contexto, caracterizado por una marcada inquietud social, debido a la notable inflación que padece la economía, el peligroso devenir de Europa con conflictos bélicos, flujos migratorios y la precaria situación del mercado laboral, ¿se transforma esta inestabilidad en sufrimiento para determinados sectores sociales.?

Las contribuciones a las arcas públicas siempre son un tema de debate, en especial durante momentos de crisis económica, surge así el constante dilema respecto a qué impuestos para sostener el sistema del bienestar son verdaderamente esenciales y cuáles no, al tiempo, de interrogantes sobre la gestión y eficiencia de los recursos del Estado.

En concreto, dentro de esta situación que acontece en España, durante este trabajo final de Máster, se tratará de explicar las características de este impuesto, y la problemática que rodea al mismo, sin omitir el porqué de la repercusión mediática que tiene. Para facilitar la lectura, se intentarán usar abreviaturas, en adelante, al referido impuesto se le denominará “Plusvalía Municipal”, tal y como se viene haciendo.

Este nombre, lleva consigo un adelanto de la controversia alrededor del impuesto, puesto que, es la denominación por la cual se le conoce desde hace años, y según la Real Academia Española (en adelante, RAE), la palabra “plusvalía” significa textualmente: *“Incremento del valor de un bien por causas extrínsecas a él”*.¹

¹ Diccionario de la lengua española. Real Academia Española. Disponible en: <https://dle.rae.es/plusval%C3%ADa>

Por ende, ya se podría empezar a vislumbrar la controversia alrededor de este impuesto, desde su propia descripción, ¿es cierto, que este impuesto grava el incremento del valor de un bien, en concreto de un terreno de naturaleza urbana?, se analizara este extremo.

IV. COMIENZOS DEL IIVTNU HASTA LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es un impuesto local que grava el aumento de valor experimentado por un terreno de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de su propiedad, por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Su objetivo principal es captar parte de las ganancias generadas por el incremento del valor del suelo como resultado de acciones realizadas por la administración pública, como el desarrollo urbano, la realización de obras públicas o cambios en la normativa urbanística.

1. REAL DECRETO DE 13 DE MARZO DE 1919

La primera norma que en la que aparece la plusvalía municipal, surgió en 1919, tras sucesivos proyectos durante la década de 1910, como fueron el proyecto de Canalejas-Cobián, la Ley Bugallal, el proyecto de la Ley de Alba, o el proyecto de Augusto González Besada².

Fue en el Real Decreto de 13 de marzo de 1919³, dictado bajo la autorización de la Ley de 2 de marzo de 1917⁴, en el que se habla por primera vez de un “*arbitrio sobre los*

² ALBIÑANA GARCÍA Q.:” Los proyectos de reforma de las haciendas municipales españolas de 1910 y 1918”, Revista Hacienda Pública Española, núm. 87, 1984, pp. 471-481.

³ GACETA DE MADRID núm. 73, 14 de marzo de 1919. Real Decreto de 13 de marzo de 1919. Disponible en: <https://www.boe.es/gazeta/dias/1919/03/14/pdfs/GMD-1919-73.pdf>

⁴ GACETA DE MADRID núm. 62, 3 de marzo de 1917. Ley de 2 de marzo de 1917, autorizando al Gobierno para favorecer la creación de industrias nuevas en España y el desarrollo de las existentes. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1917/062/A00518-00522.pdf>

incrementos de valor de los terrenos sitos en sus términos municipales” en su artículo único.

Volviendo a remitirnos a la RAE, una de las definiciones de arbitrio sería *“Tributo con que se recaudan fondos para gastos públicos, por lo general municipales”*.⁵

Este Real Decreto establece, la posibilidad de tributar sobre el incremento del valor de los terrenos. En el preámbulo se comenta *“la necesidad de reforzar los ingresos a la Hacienda del Estado y a la municipal”* esta necesidad acuciante de recursos para las arcas del Estado y específicamente para las entidades locales en un momento de crisis económica, era perentoria y claramente comprensible, posterior al fin del siglo XIX, una época marcada por las guerras de independencia perdidas por el Estado en América y Asia, y al fin de la primera guerra mundial en el propio continente europeo, se necesitaban recursos para la construcción de viviendas y potenciar la edificación.

En su artículo único, apartado c), el incremento de valor era la *“diferencia en más, entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de su adquisición y el que el mismo terreno tuviese en la fecha de su enajenación”*.⁶

Pudiendo deducirse en el cálculo de la plusvalía, *“cuantas contribuciones especiales ...se hayan devengado por razón del suelo en el mismo periodo y los gastos necesarios de la adquisición y de la enajenación que hubieran pesado sobre el actual enajenante, entre estos gastos se comprenderán los gravámenes por el impuesto de Derechos reales y de transmisión de bienes...”*

De lo anterior se pueden extraer tres conclusiones, la primera es que existía este arbitrio desde el año 1919, aunque hubo proyectos desde al menos 1910, pero no llegaron a hacerse realidad hasta casi una década después, bajo el gobierno Romanones, que terminó en abril de ese mismo año, es decir, hace más de una centuria desde que se exige este

⁵ Diccionario de la lengua española. Real Academia Española. Disponible en: del.rae.es/arbitrio

⁶ Ídem.

impuesto, aunque ha sufrido variaciones notables. otra es que se podían deducir importes, tales como impuestos o gastos derivados de la adquisición o enajenación al abonarlo y la tercera, es que se calculaba sobre la diferencia real de valor entre adquisición y enajenación.

La forma de cálculo dependía de si el obligado tributario era “*asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente*”, que tenían que tributar por una tasa de equivalencia, fijada por la ordenanza, o por el contrario, las personas físicas, que tenían que abonar un tipo impositivo que no podía exceder “*el 5 por 100 cuando el incremento de valor no sea superior a la décima parte del valor originario; elevándose progresivamente hasta 25 por 100, tipo que sólo podrá alcanzarse cuando ese incremento de valor exceda de cinco décimas.*”⁷

Es decir, era un tipo escalado, siempre que hubiera ganancias, y había determinados límites, de esta forma no se podía llegar a un límite considerado confiscatorio, coherente para la época y situación mencionada.

2. ESTATUTO MUNICIPAL DE 9 DE MARZO DE 1924

Posteriormente, se encuentra el denominado Estatuto Municipal de 9 de marzo de 1924⁸, publicado bajo la dictadura de Primo de Rivera. Es decir, hace cien años, en dicho estatuto, se desarrollaba en varios artículos el arbitrio mencionado, concretamente, dentro del capítulo v, en la sección primera, destinada a “*impuestos municipales que se autorizan*”:

“Artículo 380. Constituyen la imposición municipal:

.....

f. El arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos».”

⁷ GACETA DE MADRID núm. 73, 14 de marzo de 1919. Real Decreto de 13 de marzo de 1919. Disponible en: <https://www.boe.es/gazeta/dias/1919/03/14/pdfs/GMD-1919-73.pdf>

⁸ GACETA DE MADRID núm. 69 9 de marzo de 1924. Estatuto Municipal de 9 de marzo de 1924. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1924/069/A01218-01302.pdf>

el artículo 386.6.

*“Los Ayuntamientos cesionarios del 20 por 100 de la cuota del Tesoro de la contribución territorial, riqueza urbana, podrán transformar dicho **gravamen en un arbitrio sobre el valor de los solares, estén o no edificados**, ajustándose a los preceptos siguientes.....*

.....

*Se entenderá por **valor corriente de venta**, a este y a todos los efectos de esta ley, **la suma de dinero por la que, en condiciones normales, se hallaría comprador para el inmueble**. El valor de la situación se imputará siempre al solar, sin perjuicio de la **deducción de los gastos necesarios para su aprovechamiento**, cuando esa deducción proceda, a tenor del párrafo siguiente o, en su caso, de los demás preceptos de esta Ley.”⁹*

Y en su artículo 422, se hace mención expresa a los gastos que se pueden deducir para el pago del mencionado arbitrio,

“Se deducirán del valor corriente en venta al final del periodo:

- a) El valor de las **mejoras permanentes** realizadas en el inmueble...*
- b)cuantos gastos accesorios hubieren pesado legal o contractualmente sobre el adquirente por razón de la adquisición, **incluso el arbitrio del mismo**, el impuesto de Derechos reales y de transmisión de bienes y los honorarios de liquidación de este impuesto....”¹⁰*

Se podían deducir los gastos incurridos para la adquisición, incluido el propio arbitrio, de igual modo, llama la atención que se estipulaba en el propio artículo 430, los fines específicos para los cuales se utilizase la recaudación *“Fomento de la construcción de viviendas; y b) Acrecentamiento del patrimonio del Ayuntamiento con bienes de carácter permanente...”*, es decir, el legislador tenía una clara voluntad de que los Ayuntamientos,

⁹ Ídem.

¹⁰ Ídem.

utilizasen la recaudación por este arbitrio, además de para incrementar los recursos municipales, para la construcción de viviendas, una idea novedosa y notoriamente loable hoy en día.

3. LEY DE 17 DE JULIO DE 1945 DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL Y TEXTO REFUNDIDO DE 24 DE JUNIO DE 1955.

Dicho arbitrio fue evolucionando durante todo el siglo XX. Durante la dictadura franquista, en la Ley de 17 de julio de 1945 de Bases de Régimen Local¹¹ en su Base vigésimo segunda se contempla este impuesto, y en la modificación posterior con la Ley de 3 de diciembre de 1953 sobre modificación de las bases de Régimen local de 17 de julio de 1945¹², también se recoge en su base décima sobre las revisiones de bases y tarifas que podían aplicar las provincias y municipios, y principalmente en el Decreto de 24 de junio de 1955 por el que se aprueba el texto articulado y refundido de las Leyes de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945 y la posterior de 3 de diciembre de 1953 que introdujo importantes reformas, donde aparece la plusvalía municipal en su artículo 510 y siguientes, siendo de interés reproducir del Decreto de 24 de junio de 1955 lo siguiente:

“VII.- ARBITRIO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS

Artículo 510.-

1. Constituye el objeto de este arbitrio el incremento que, en un periodo determinado de tiempo experimente el valor de los terrenos sitios en el término municipal del Ayuntamiento de la imposición, estén o no edificadas, con excepción de aquellos afectos a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mineras y que no tengan, además, la consideración legal de solares, a tenor de lo dispuesto en el artículo 499.

¹¹ BOE núm. 199, 18 de julio de 1945. Ley de 17 de julio de 1945 de Bases de Régimen Local. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1945/199/A00360-00384.pdf>

¹² BOE núm. 338, 4 de diciembre de 1953. Ley de 3 de diciembre de 1953 sobre modificación de las bases de Régimen local de 17 de julio de 1945. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1953/338/A07144-07149.pdf>

2. *El **periodo de imposición** es el tiempo durante el cual el terreno pertenece a un mismo propietario y se computará a partir de la transmisión inmediata anterior, cualquiera que sea su fecha siempre que haya tenido lugar dentro de los últimos treinta años. Si aquella transmisión fuese más remota, se tomará en cuenta como valor primitivo el correspondiente al momento inicial de periodo de imposición, computado en treinta años.*

3. *Se entenderá por incremento de valor **la diferencia en más entre valor corriente en venta del terreno** en la fecha en que terminó el periodo de imposición y el valor del mismo terreno al comienzo del periodo. A estos efectos, se estimará que el valor corriente en venta es la suma de dinero por la que en condiciones normales se hallaría comprador para el inmueble. El valor de situación se imputará siempre al terreno sin perjuicio de la deducción de los gastos necesarios para su aprovechamiento, cuando esta deducción proceda, a tenor del número siguiente, o, en su caso de los demás preceptos de esta ley.*

4. *No se comprenderá en el valor del terreno el de las edificaciones o instalaciones que eventualmente existan en el mismo, pero si el de las obras de desmonte o de terraplén, en cuanto se hallen realizadas en la fecha de la estimación.”¹³*

Resulta relevante que el valor a considerar en la enajenación es el que “en condiciones normales se hallaría comprador para el inmueble”, esto es, el valor de mercado.

4. LEY 41/1975, DE 19 DE NOVIEMBRE, DE BASES DEL ESTATUTO DE RÉGIMEN LOCAL, REAL DECRETO 3250/1976, DE 39 DE DICIEMBRE, SOBRE INGRESOS DE LAS CORPORACIONES LOCALES.

El cambio más significativo acontece en el tramo final del siglo XX, Entre las diferentes leyes del Régimen Local, se encuentra la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del

¹³ BOE núm. 191. 10 de julio de 1955. DECRETO de 24 de junio de 1955 por el que se aprueba el texto articulado de las Leyes de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1955/191/A04146-04180.pdf>

Estatuto de Régimen Local¹⁴, en función de la cual se aprobó el Real Decreto 3250/1976, de 39 de diciembre, sobre ingresos de las Corporaciones Locales, donde se observa en la base veintisiete, la mención al impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, tal y como lo conocemos, cambiando su denominación de arbitrio hasta el día de hoy.

El cálculo del impuesto seguía siendo similar a los años anteriores, en este Real Decreto en el capítulo VI sobre Imposición municipal autónoma, en su sección quinta se referenciaba *“Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos”*, cambiando definitivamente su denominación, y en los artículos 87 y siguientes se especificaba:

“Art. 87.

1. Constituye el objeto del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos el que hayan experimentado durante el período de imposición:

a) Los terrenos cuya propiedad se transmita por cualquier título, o aquellos sobre los que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

b) Los terrenos que pertenezcan a personas jurídicas.

2. No estará sujeto al impuesto el incremento que experimente el valor de los terrenos destinados a una explotación agrícola, ganadera, forestal”¹⁵

Seguía especificándose, que el impuesto se pagaría al transmitir un terreno, sobre el incremento del valor para las personas físicas, pero para las personas jurídicas sería diferente, teniendo que abonarlo por la simple posesión del terreno durante determinados años, una diferencia notable.

¹⁴ BOE núm. 280 de 21 de noviembre de 1975, Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1975-23920>

¹⁵ Ídem.

“Art. 92.

*1. La base del impuesto será la **diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición.***

2. El valor corriente en venta al terminar el período de imposición o valor final, se determinara de conformidad con las siguientes reglas:

*Primera.—Los Ayuntamientos fijarán periódicamente **los tipos unitarios del valor corriente en venta de los terrenos enclavados en el término municipal, en cada una de las zonas, sectores, polígonos, manzanas o calles que al efecto juzguen preciso establecer**, sin que el período de vigencia de tales tipos pueda ser inferior a un año. Para fijar los tipos unitarios del valor corriente en venta se tendrá en cuenta, en su caso el aprovechamiento urbanístico que, según su situación, corresponda a los terrenos sujetos a este impuesto.*

Segunda.—A los efectos de determinar el valor final no podrá tomarse en consideración el declarado por los interesados.

Tercera.—La estimación hecha de conformidad con la primera de las reglas anteriores será susceptible, en el momento de la liquidación del impuesto, de un aumento o disminución hasta en un 20 por 100 sobre los tipos unitarios fijados para el período respectivo, teniendo en cuenta los siguientes factores:

a) Configuración del terreno en relación con fachadas a vías públicas, profundidad, aprovechamiento, distribución de las edificaciones y otras circunstancias análogas.

b) Características naturales del terreno y mayores o menores gastos para levantar o cimentar las edificaciones sobre él.

3. El valor inicial del terreno se determinará igualmente de acuerdo con lo dispuesto en el número 2 anterior, Cuando no existan estimaciones periódicas aprobadas por el Ayuntamiento para la fecha de iniciación del período de imposición, la Administración gestora podrá tomar en cuenta los que consten en los títulos de adquisición del

transmitente o que resulten de valoraciones oficiales, practicadas en aquella época, en virtud de expedientes de expropiación forzosa, compra o venta de fincas por la Corporación, así como las derivadas de la comprobación del valor a efectos de la liquidación de los Impuestos Generales sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e Impuesto de Derechos Reales.

4. El valor inicial así determinado se incrementará con:

a) El valor de las mejoras permanentes realizadas en el terreno sujeto durante el período de imposición y subsistentes al finalizar el mismo.

b) Cuantas contribuciones especiales se hubieran devengado, por razón del terreno, en el mismo período. A estos efectos, cuando se trate de terrenos edificados, para determinar la parte proporcional de contribuciones especiales imputables al terreno, se tendrán en cuenta los siguientes porcentajes, en relación con la antigüedad de la finca beneficiada...

...

5. El valor inicial y, en su caso, el importe de las contribuciones especiales y mejoras permanentes, se corregirán automáticamente con arreglo a los índices ponderados del coste de la vida del conjunto nacional de poblaciones, publicados por el Instituto Nacional de Estadística...

En este artículo 92, el legislador advertía que se podía seguir añadiendo al valor de adquisición, los gastos de mejoras permanentes o incluso el incremento de los “*índices ponderados del coste de la vida*” actual Índice de precios al consumidor (IPC), aunque como se verá posteriormente no duraría mucho, es cierto que esta actualización del valor, venía establecida desde 1924, pero no se había utilizado de manera real.

En esta época, también se promulgo el Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, relativo a ingresos de las Corporaciones Locales, y sobre dotación de los presupuestos especiales de Urbanismo, correspondientes a 1978.

En este Real Decreto Ley de 1978, en dos simples páginas, se derogó la actualización mencionada a la inflación de los valores de adquisición y el importe de las contribuciones especiales y mejoras, “*Se **deroga** lo dispuesto, en cuanto a la **corrección automática del valor inicial del terreno** y, en su caso, del importe de las contribuciones especiales y mejoras*”¹⁶, y también se derogaron exenciones, tales como las existentes previamente para el movimiento nacional, sus entidades y organizaciones, así cómo, para la organización sindical o sindicatos, “*Quedan suprimidas las exenciones establecidas en el apartado seis, b) y c) de la Base veintisiete de la Ley cuarenta y uno/mil novecientos setenta y cinco, desarrolladas en el artículo noventa dos del Real Decreto tres mil doscientos cincuenta/mil novecientos setenta y seis; y derogadas las disposiciones transitorias cuarta y quinta de este último.*”¹⁷

V. EL IIVTNU DESDE LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.

Durante más de cien años, la plusvalía municipal se usó como un impuesto para financiar las arcas de los ayuntamientos, se definía al comienzo del siglo como arbitrio y al final como actualmente se le denomina, Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Desde la Constitución de 1978, se puede observar un cambio normativo que se analizara a continuación. Hay que recordar que, en términos de jerarquía normativa, la Constitución se sitúa por encima de cualquier otra norma jurídica en el Estado. Desde este carácter de norma de rango superior, se establecen los cimientos y los límites para la creación y aplicación de otras normas.

¹⁶ BOE núm. 137, de 9 de junio de 1978. Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, relativo a ingresos de las Corporaciones Locales, y sobre dotación de los presupuestos especiales de Urbanismo, correspondientes a 1978.

Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-14529>

¹⁷ Ídem.

Aparte de esta finalidad, la Constitución tiene que garantizar los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos. Su labor es la de actuar como “*norma normarum*”, es decir, la norma que norma a todas las demás. Cualquier normativa que sea contraria a lo dispuesto en la Constitución es inconstitucional y, por lo tanto, nula.

Este control normativo de constitucionalidad se realiza, en último término por el Tribunal Constitucional, que revisa la conformidad de las leyes y la aplicación de los actos normativos con la propia Constitución. Por tanto, el papel de la Constitución de 1978 es de vital importancia, sentando las bases jurídicas del país, y actuando de referente y límite a las demás normas.

Con esta breve explicación, se analizará, de donde emana la plusvalía municipal en la democracia, y porque existe recientemente una controversia constitucional con la norma que la desarrolla.

Se puede extraer de la propia Constitución Española, varias referencias que son de verdadero calado en este impuesto. Primeramente, el artículo 31.1 de la Constitución Española expone de manera concisa:

“Artículo 31

*1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos **de acuerdo con su capacidad económica** mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, **en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.**”¹⁸*

¹⁸ BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978. Constitución Española. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Sienta dicho precepto constitucional el principio de capacidad económica¹⁹, ligado a los principios de igualdad y progresividad en la imposición, así como la interdicción de la confiscatoriedad.

El principio de capacidad se podría definir, según la doctrina reseñada en la revista española de derecho constitucional, como la medida, razón o proporción de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos.

Esto derivaría en palabras llanas en un “cuanto más se pueda, más se aporta”, indicándose mediante evidencia empírica, que un sistema tributario constitucionalmente basado en la capacidad económica de los individuos, conllevaría irremediablemente la inconstitucionalidad de impuestos que no respetaran este principio. Así tal y como se verá más adelante, en el presente siglo el impuesto municipal sobre la plusvalía municipal ha estado marcado por la judicialización del impuesto y los parches del legislador como reacción a las resoluciones judiciales y del Tribunal Constitucional.

Se tiene que recordar que, en la propia Constitución Española, dentro de los principios rectores de la política social y económica, en su artículo 47 se especifica lo siguiente:

*“Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación. **La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.**”²⁰*

¹⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.” Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 36. Septiembre-diciembre 1992. Disponible en: <https://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2021-12/25082redc036009.pdf>

²⁰ BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978. Constitución Española. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Se puede analizar de este artículo de la Constitución, que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, viene determinado con la finalidad de engrosar las arcas de los entes públicos, en este caso los ayuntamientos, de recursos para la acción urbanística, una manera de recabar los ingresos producidos por haber contribuido de manera directa a la revalorización del terreno, mediante obras, servicios públicos o planes urbanísticos, tiene cierto sentido que mediante reformas en la vía pública o servicios como pudiera ser el transporte urbano, recaiga directamente en la revalorización de los terrenos propiedad de personas físicas o jurídicas, y el legislador, intente recoger dicho rédito mediante un impuesto para los entes locales.

Los mencionados artículos de la constitución dan las directrices para el impuesto de la plusvalía, ya que, se estipula que la ya nombrada capacidad económica es un principio constitucional para la recaudación de impuestos y sumado a eso, que se tiene que salvaguardar que la comunidad contribuya con el desarrollo urbano, mediante tributos que contribuyan a un desarrollo equitativo y sostenible del entorno urbano.

La potestad para recaudarlo deriva de otros artículos de la constitución y de la norma específica reguladora de las bases del régimen local.

En el artículo 133 de la Constitución, se puede encontrar la potestad de establecer tributos para las corporaciones locales como según se indica:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. *Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.*²¹

Y en el artículo 142 de la Carta Magna, se puede discernir como se financian las corporaciones locales, mediante sus propios tributos:

*“Las **Haciendas locales** deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y **se nutrirán fundamentalmente de tributos propios** y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas”*²²

Después de este análisis de los artículos de la Constitución Española, la normativa que desarrolla la capacidad de las corporaciones locales para exigir este impuesto deriva del artículo 106 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, Ley reformada en numerosas ocasiones.

“Artículo 106.

*1. Las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las **Haciendas locales** y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.*

*2. La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de **Ordenanzas fiscales** reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las Corporaciones locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas.*

*3. Es competencia de las entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus **tributos propios**, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las*

²¹ Ídem.

²² Ídem.

entidades locales de ámbito superior o de las respectivas Comunidades Autónomas, y de las fórmulas de colaboración con otras entidades locales, con las Comunidades Autónomas o con el Estado, de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado.”²³

De esta norma, se deja la potestad reglamentaria de las entidades locales en el ámbito tributario en mano de sus ordenanzas, que, en efecto, regulan la plusvalía municipal de manera local, además, recae la gestión, recaudación e inspección en las mismas, pudiendo delegar en la Comunidad Autónoma que pertenezcan. Y, por último, da pie para desarrollar la normativa de haciendas locales.

1. LEY DE HACIENDAS LOCALES DE 28 DE DICIEMBRE DE 1988

Para desarrollar este contexto normativo, el legislador aprobó la Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988²⁴.

En su texto normativo, a partir del artículo 105 y siguientes, regula el Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con una transformación notable, respecto a las anteriores normas y cuyo establecimiento es potestad de cada municipio según el artículo 60.2.

Primeramente, hace referencia en su artículo 105, a que este impuesto 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 mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y que no estarán sujetos al impuesto los terrenos que tengan consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes

²³ BOE núm. 80 de 3 de abril de 1985. Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>

²⁴ BOE núm. 313 de 30 de diciembre de 1988. Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1988-29623>

Inmuebles, dejando ya patente la marcada importancia del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en la Plusvalía Municipal, y excluyendo los terrenos rústicos del tributo.

En el artículo 106, deja exentas también las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones o transmisiones por cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio otorgando una marcada renovación del Impuesto.

En esta renovación, se encuentra la parte de la Base Imponible y la Cuota a partir del artículo 108 y siguientes:

Artículo 108

1. *La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período **máximo de veinte años**.*
2. *Para determinar el importe del incremento real se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que resulte del cuadro siguiente:*

Cuadro de porcentajes anuales para determinar el incremento de valor

Población de derecho	Periodo de uno hasta cinco años		Periodo de hasta diez años		Periodo de uno hasta quince años		Periodo de hasta veinte años	
	Porcentaje anual		Porcentaje anual		Porcentaje anual		Porcentaje anual	
	Máximo	Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	Mínimo
Hasta 50.000 habitantes	2,6	2,2	2,4	2,0	2,5	2,1	2,6	2,2
De 50.001 a 100.000	2,7	2,3	2,5	2,1	2,6	2,2	2,7	2,3
De 100.001 a 500.000	2,8	2,4	2,6	2,2	2,7	2,3	2,8	2,4
De 500.000 a 1.000.000	2,9	2,5	2,7	2,3	2,8	2,4	2,9	2,5
Más de 1.000.000	3,0	2,6	2,8	2,4	2,9	2,5	2,9	2,5

En este cuadro, se puede observar, como se estableció, un porcentaje respecto a los años y el número de población del lugar donde radica el terreno de naturaleza urbana, y este se tendría que multiplicar según los siguientes criterios

*“.....Tercera.–El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el **resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso***

concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

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

Los porcentajes anuales contenidos en el cuadro anterior podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

3. En las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Igual criterio seguía la ley en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio, remitiéndose al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para determinar el porcentaje que supone sobre el valor del bien.

En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie aplicaba una regla proporcional sobre los mismos criterios que en la transmisión, al igual que hacía en los supuestos de expropiación forzosa.

De este artículo 108, se extraen valiosos razonamientos, el impuesto, se abona en función de los años de titularidad, computándose años enteros, a modo de dar un valor acorde a los años de propiedad para calcular la revalorización del terreno, tal y como se hace en la actualidad, la localización también toma relevancia, en cuanto a la población de donde radica el impuesto y la normativa local de cada municipio, y, por último, ya no se tiene

en cuenta el valor de venta, no importa el valor de mercado, el obligado tributario siempre tributaría en función de estos parámetros.

A esta base imponible, para calcular la cuota del impuesto, el legislador permite a los ayuntamientos fijar unos porcentajes en su artículo 109, también en función de la población del municipio.

	Tipo	
	Mínimo – Porcentaje	Máximo – Porcentaje
A) Municipios con población de derecho hasta 5.000 habitantes	16	26
B) Municipios con población de derecho de 5.001 a 20.000 habitantes	17	27
C) Municipios con población de derecho de 20.001 a 50.000 habitantes	18	28
D) Municipios con población de derecho de 50.001 a 100.000 habitantes	19	29
E) Municipios con población de derecho superior a 100.000 habitantes	20	30

25

En definitiva, el impuesto bajo el amparo de la Constitución no tenía ninguna conexión entre el valor real de adquisición, que ni siquiera se consideraba ni se calculaba, y el de transmisión, si no, que se computaba la base imponible sobre el valor catastral en el momento del devengo, aplicando al mismo parámetros en función de los años completos bajo titularidad del sujeto pasivo, a cuyo resultado se aplicaba el tipo de gravamen que establecía el ayuntamiento dentro de la horquilla que permitía la ley dependiendo de su población.

2. REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, DE 5 DE MARZO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES.

²⁵ BOE núm. 313 de 30 de diciembre de 1988. Tabla del artículo 109 de la Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1988-29623>

La última modificación importante fue el RD 2/2004, al regular específicamente los impuestos de titularidad municipal, se puede encontrar el contenido de imposición y ordenación de los tributos locales en los artículos 15 a 19, y en específico la plusvalía municipal en el Título II de Recursos de los municipios, Capítulo II de Tributos Propios, Sección 3.^a Impuestos, subsección 6.^a Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Es importante remarcar, que el impuesto es de carácter potestativo, como el ICIO, teniendo que ser desarrollado por Ordenanzas por parte de los ayuntamientos.

Respecto a que se entiende específicamente por “Terreno de Naturaleza Urbana”, ya que, como en 1988, los terrenos de naturaleza rústica estaban exentos al impuesto, se puede encontrar la definición 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 Inmobiliario²⁶.

Donde se definen cómo el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente, al igual que, los terrenos considerados urbanizables, o los integrados en los núcleos de población, aunque sean asentamientos aislados, entre otros.

Respecto a este RD 2/2004, en el artículo 104 y siguientes, se legisla el IIVTNU, donde se define como un tributo directo, que se devenga en el momento de la transmisión de la propiedad, ya sea a título oneroso o gratuito, Inter vivos o por causa de muerte en la fecha de la transmisión, y, la obligación de presentación ante el ayuntamiento correspondiente de la declaración que determine la ordenanza, en el plazo de treinta días hábiles en el caso de transmisiones inter vivos y de seis meses prorrogables en otros seis en el caso de mortis causa, no existen grandes cambios respecto a la normativa de 1988, que legislaba los mismos plazos, dando una seguridad jurídica al mantenerlos.

²⁶ BOE núm. 58 de 8 de marzo de 2004. Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4163>

Para calcular el impuesto, se tomaban de nuevo tablas como en 1988, las cuales especificaban en el artículo 107:

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

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

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

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

.....

3. *Cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se tomará, como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso fijen los respectivos ayuntamientos. Dicha reducción se aplicará respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales”²⁷*

Es decir, el cálculo de la base imponible se realizaba en función del valor del incremento de los terrenos en el momento del devengo, en función del valor dado por el Impuesto de

²⁷ BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

Bienes Inmuebles siempre que fuera posible obtenerlo, es decir, el valor catastral del suelo en el momento del devengo, multiplicado por un porcentaje de actualización.

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

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.”

Se evidencia que el Impuesto está mal configurado, desde hace décadas, pero no es sino hasta la crisis inmobiliaria de 2008, hasta que se pone en evidencia, ya que, hasta entonces parecía imposible que la propiedad de bienes inmuebles redujera su valor con el paso del tiempo, estando siempre en una situación de aparente revalorización constante, lo que ha provocado la judicialización con motivo de su aplicación a partir de entonces.

A raíz de esta exposición legislativa a través de los años, se hará un recorrido sobre la judicialización de inconstitucionalidad del impuesto, y en que ha derivado todo ello, para terminar con unos supuestos prácticos y unas conclusiones.

VI. CONTROVERSIA Y JURISPRUDENCIA

La crisis económica de 2008, afectó a toda la sociedad, incluyendo los aspectos legales tributarios de manera indirecta, en este caso concreto, muchos ciudadanos que tuvieron que deshacerse de sus activos inmobiliarios por la necesidad, incluso a pérdidas. La población activa en nuestro país cayó y se vivieron momentos difíciles, muchas empresas, arrolladas por la crisis echaron el cierre, o tuvieron que hacer ERES o ERTES, especialmente en el sector de la construcción. Existió un contagio en los demás sectores, y, a consecuencia de las dificultades el crédito también se vio reducido, por tanto, toda la economía se paralizó, causando entre otras circunstancias las que han derivado en vender bienes inmuebles a pérdidas.

En este contexto, donde muchos ciudadanos perdieron su empleo y tuvieron dificultades para hacer frente a los préstamos hipotecarios sobre sus viviendas, que en ocasiones superaban el valor de la propia vivienda, causó que tuvieran que transmitirlos por un precio inferior al de compra.

Esta situación generó interrogantes sobre la adecuación y constitucionalidad de la plusvalía municipal, ya que el impuesto se basaba en la presunción “iuris et de iure” de un incremento de valor de los terrenos al momento de la transmisión de la propiedad, generado por el paso del tiempo, y calculado en el momento del devengo del impuesto, la transmisión, pero durante estas crisis, el mercado había caído, no solo no seguía en auge, sino que se produjo lo que se denominó “explosión de la burbuja inmobiliaria”.

Desde el punto de vista del principio de capacidad económica, en un contexto de depreciación de activos, imponer un tributo basado en una presunción de incremento de valor podía gravar una renta inexistente o, de existir, resultar desproporcionado e incluso confiscatorio.

Es importante destacar que la interpretación y aplicación de la legislación fiscal y constitucional varían según la jurisdicción y las decisiones de los tribunales. Por ello,

hubo unas interpretaciones heterogéneas de las mismas situaciones, situación nada extraña en el contexto jurídico.

Existió ya desde el año 2013, artículos como el que indicaba Alejandro Rodríguez en El Derecho, que auguraban lo que estaba por venir: *“La profundidad de la actual crisis está poniendo de manifiesto con toda su crudeza las **insuficiencias e incongruencias de nuestro sistema tributario**. En el ámbito de la Hacienda Local, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), la denominada tradicionalmente como Plusvalía, se erige en el principal objeto de crítica, habida cuenta de la situación por la que atraviesa el mercado inmobiliario y de los perniciosos efectos que está provocando en la ciudadanía”*.,²⁸.

Una de las sentencias mediáticas, antes de llegar el impuesto al Tribunal Constitucional, fue la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº3 de Zaragoza de fecha 13 de julio de 2015.²⁹ Que anulo una plusvalía por considerar que el valor no había aumentado, al vender la propiedad a un precio inferior al de adquisición.

1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 59/2017 DE 11 DE MAYO.

Durante los años de vigencia del Impuesto, la doctrina se había hecho eco de manera acertada, que la plusvalía municipal, se basaba en el cálculo del valor de transmisión, no en la “plusvalía”. Pero la burbuja inmobiliaria, había retrasado este debate por el incremento de precios casi de manera perpetua, produciéndose a partir de la crisis, en “minusvalías” que tenían que tributar como una plusvalía.

²⁸ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA A. “La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias” Lefebvre-El derecho. Disponible en: <https://elderecho.com/la-crisis-de-la-plusvalia-municipal-especial-referencia-a-las-ejecuciones-hipotecarias-2>

²⁹ TRAGACETE M.” Un juez de Zaragoza anula una plusvalía y podría sentar un precedente nacional”, El Herald. Disponible en: <https://www.heraldo.es/noticias/aragon/zaragoza/2015/08/01/un-juez-zaragoza-anula-una-plusvalia-podria-sentar-precedente-para-miles-casos-toda-espana-426196-2261126.html>

Para contextualizar, en el año 2017, el Tribunal Constitucional, se refirió a este asunto en varias ocasiones, en la STC 26/2017, de 16 de febrero³⁰, donde limita su pronunciamiento a la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio³¹, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa, declarando la inconstitucionalidad y nulidad de algunos artículos de la norma foral, únicamente en la medida que somete a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, y que seguía el mismo criterio que la norma estatal.

La STC 37/2017 de 1 de marzo³², donde el Tribunal Constitucional rechazó la interpretación realizada por determinados Tribunales Superiores de Justicia y declaró la inconstitucionalidad y nulidad de determinados artículos la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.³³, en este caso de Álava, pronunciándose de manera similar a los de la sentencia de 16 de febrero del mismo año, únicamente en la medida en que somete a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Según avanzó el 2017, se llegó a la conocida STC 59/2017, de 11 de mayo³⁴, donde como había hecho en los dos casos anteriores con las normas forales, ante la cuestión de

³⁰ Sentencia 26/2017 del Pleno del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-3255>

³¹ NORMA FORAL 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Disponible en: [https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2861402/NF+16-1989+\(2018-0\).pdf/44c50eef-19f1-c128-06a0-a7a25df6a53c](https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2861402/NF+16-1989+(2018-0).pdf/44c50eef-19f1-c128-06a0-a7a25df6a53c)

³² Sentencia 37/2017 del Pleno del Tribunal Constitucional de 1 de marzo. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 6444-2015. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-3878>

³³ Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Disponible en: https://www.eudel.eus/es/dokumentuak/norma_foral_46_1989__de_19_de_julio__del_impuesto_sobre_el_incremento_del_valor_de_los_terrenos_de_naturaleza_urbana___contiene_las_modificaciones_introducidas_por_la_norma_foral_18_2017__de_20_de_septiembre_

³⁴ Sentencia 59/2017 del Pleno del Tribunal Constitucional de fecha 11 de mayo. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-6855>

inconstitucionalidad 4864-2016, planteada por el Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera, resolvió la cuestión, declarando que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, eran inconstitucionales y nulos, pero únicamente “en la medida” en que gravaba supuestos en los que no existía un incremento del valor del terreno urbano.

Es decir, ante la problemática surgida a raíz de la crisis económica, donde no estaban existiendo plusvalías reales, el Tribunal Constitucional, resuelve por el camino del medio, sin pronunciarse de manera clara, argumentando de esta manera referenciando su propia sentencia 37/2017 sobre la normativa foral. *“parece claro que la circunstancia de que el nacimiento de la obligación tributaria se hiciese depender, entonces y también ahora, de la transmisión de un terreno, «podría ser una condición necesaria en la configuración del tributo, pero, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es el ‘incremento de valor’ de un terreno. Al hecho de esa transmisión hay que añadir, por tanto, la **necesaria materialización de un incremento de valor del terreno**, exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE)» (STC 37/2017, FJ 3).*³⁵

Hay que recordar, que, con esta solución, el impuesto había visto como se declaraba inconstitucional solo respecto al cálculo de la base imponible en supuesto en que no existiese plusvalía, no pudiendo, las corporaciones locales exigir este tributo en situaciones en las que no existiera incremento de valor.

Las situaciones que quedaron fuera fueron muchas, pero el TC señaló: *“Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2 y 110.4 LHL, en los términos señalados, debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al*

³⁵ Ídem.

legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia”

A partir de esta sentencia, en virtud del artículo 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Todos los jueces y tribunales estaban vinculados a interpretar la Ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales y a la interpretación que resultase de las resoluciones del Tribunal Constitucional, Por tanto, si el legislador no responde, que no lo hizo, a esta declaración de inconstitucionalidad, se creó un vacío e inseguridad jurídica, durante varios años.

En el mismo año 2017, se puede recalcar también que el Tribunal Constitucional, volvió a referirse a este asunto una vez más, en su sentencia 72/2017, de 5 de junio³⁶, ante la cuestión de inconstitucionalidad 686-2717, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, respecto a la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra³⁷. Donde, estimando la cuestión, declaro inconstitucional determinados artículos, únicamente como en las tres veces anteriores, en situaciones de inexistencia de incrementos de valor, por el artículo 31, ya mencionado anteriormente de la Constitución Española.

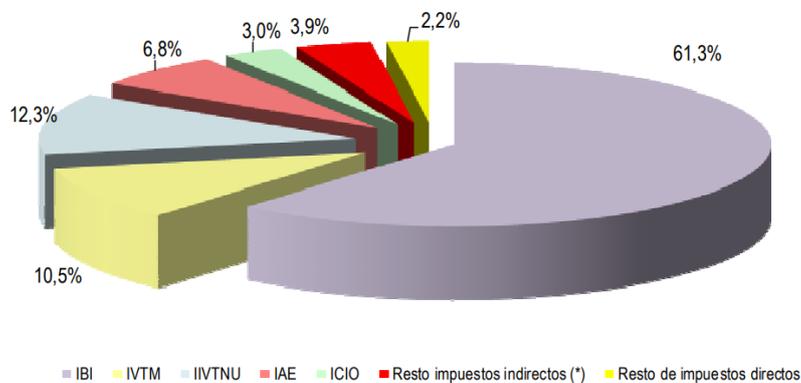
2. CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA 59/2017 DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

Nos encontramos ante un momento de gran controversia, el legislador, no respondió al mandato del Tribunal Constitucional, pero los jueces y tribunales, tenían que responder ante la judicialización del impuesto, mientras que, las Entidades Locales, que habían recaudado durante el ejercicio anterior, el de 2016, 2.392.056 miles de millones de euros veían peligrar el segundo impuesto más importante que tenían para financiar sus arcas.

³⁶ Sentencia 72/2017 de la Sala Primera del Tribunal Constitucional de 5 de junio de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 686-2017. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-8344

³⁷ BOE núm. 161 de 7 de julio de 1995. Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-16401>

Impuestos municipales (Capítulos 1 y 2 de ingresos)



38

³⁸ MINISTERIO DE HACIENDA. “Haciendas Locales en Cifras. Ejercicio 2016”. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL_en_cifras_2016.pdf

(Importes en miles de €)

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	IBI	IVTM	IIVTNU	IAE	ICIO	Resto impuestos indirectos (*)	Resto de impuestos directos (*)	TOTAL IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS
Andalucía	2.433.461	458.262	430.983	214.203	95.918	70.778	55.935	3.759.540
Aragón	352.756	69.002	87.538	50.384	20.316	18.309	18.136	616.440
Asturias	271.959	49.933	42.468	39.088	11.410	12.365	12.712	439.933
Illes Balears	424.489	63.884	84.084	33.189	46.026	14.636	9.070	675.379
Canarias	513.262	90.696	89.127	64.934	18.587	250.584	15.338	1.042.528
Cantabria	177.821	31.764	26.899	19.867	6.310	4.268	4.058	270.988
Castilla y León	672.080	123.113	74.432	69.265	28.437	24.577	24.531	1.016.435
Castilla-Mancha	584.665	107.244	53.437	54.561	23.564	13.018	10.480	846.969
Cataluña	2.769.944	397.845	554.104	352.267	119.877	81.401	94.234	4.369.672
Extremadura	269.503	48.479	15.031	21.686	9.652	6.664	5.576	376.590
Galicia	555.245	129.484	47.650	78.885	23.192	20.262	20.467	875.186
Madrid	2.320.791	322.315	941.890	244.537	132.797	124.044	174.231	4.260.605
Murcia	426.398	81.238	53.507	44.393	40.844	14.854	11.164	672.398
Navarra	113.735	36.142	21.339	28.866	18.308	780	1	219.171
País Vasco	305.587	112.412	45.850	79.127	42.726	11	0	585.713
Rioja	87.146	15.877	9.378	9.989	5.299	3.753	3.415	134.856
C. Valenciana	1.660.555	250.403	224.525	134.911	48.026	39.755	31.054	2.389.229
Ceuta	7.612	2.394	595	1.056	278	118.182	0	130.116
Melilla	8.453	1.569	1.528	682	0	73.671	0	85.903
TOTAL MUNICIPIOS	13.955.460	2.392.056	2.804.364	1.541.890	691.569	891.909	490.403	22.767.650

(*) Incluye los impuestos estatales cedidos a las Entidades Locales

39

Según los datos de la revista “haciendas locales en cifras” del Ministerio de Hacienda, los ingresos municipales por el IIVTNU, como se puede observar, eran muy importantes, en especial en comunidades autónomas con municipios turísticos o grandes urbes, en los que el mantenimiento de infraestructuras, la autonomía financiera o el funcionamiento de los servicios públicos, dependían en gran medida de este, por lo que, la inseguridad jurídica era un peligro para la sostenibilidad de su financiación.

³⁹ Ídem.

Con la judicialización de la plusvalía Municipal, se crearon dos situaciones diferentes, en virtud del artículo 5.1 LOPJ⁴⁰. Una tesis maximalista⁴¹, seguida por varios tribunales, mantenía que mientras el legislador no dictase una nueva regulación del impuesto para sustituir a la anulada, no cabía liquidar el IIVTNU, con independencia de si hubiera plusvalía o no.

Así, hubo numerosos Tribunales que anularon sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU, defendieron esta postura entre otros, al Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sentencia de 14 de julio de 2017⁴²), el de Madrid (Sentencia de 19 de julio de 2017⁴³), el de Castilla y León (Sentencia de 22 de septiembre de 2017⁴⁴) o el de Cataluña (Sentencia de 30 de octubre de 2017)⁴⁵.

Alguno de los fundamentos jurídicos, fueron los siguientes, según el TSJ de Madrid:

*“la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de **preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine**, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal.....”*

O según el TSJ de Castilla y León:

⁴⁰ BOE núm. 157 de 2 de julio de 1985. Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12666>

⁴¹ MORENO SERRANO B. “El Tribunal Supremo tilda de «desatinada» la «tesis maximalista» en relación con el IIVTNU”. Boletín Jurídico, GTT, Disponible en: <https://www.gtt.es/boletinjuridico/el-tribunal-supremo-tilda-de-desatinada-la-tesis-maximalista-en-relacion-con-el-iiivtnu/>

⁴² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14 de julio de 2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/>

⁴³ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/>

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 22 de septiembre de 2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/>

⁴⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de octubre de 2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/>

“dado que ni la administración ni el juez pueden reconstruir la norma ni discutir, caso por caso, qué es incremento y cómo se determina o combate mediante procedimientos o pruebas alegales y solo puede hacerlo en el futuro el legislador (si es que lo hace), no cabe pretender que, una vez expulsada la norma del ordenamiento, el inciso final del fallo signifique otra cosa que un indicativo o advertencia a ese futuro legislador”.

Ante las diversas posturas de los diferentes TSJ, la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo tuvo la obligación de garantizar la tan ansiada seguridad jurídica emanada del artículo 9 de la Constitución, en virtud del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.⁴⁶

Este recurso de casación en la vía contenciosa acabó llegando al Tribunal Supremo con el número de recurso 6226/2017, donde en la Sentencia 2449/2018⁴⁷, de 9 de julio, se interpretó la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017.

En esta sentencia, según los criterios interpretativos de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL tras la STC 59/2017, recoge en su fundamento de derecho séptimo *“1º Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, **adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial**. En este sentido, **son constitucionales** y resultan, pues, plenamente aplicables, **en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un***

⁴⁶ BOE núm. 167 de 14 de julio de 1998. Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>

⁴⁷ Sentencia 2499/2018 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018. Recurso de Casación 6226/2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE”⁴⁸

“2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, «no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene», o, dicho de otro modo, porque «imp[ide] a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica”

Además de dejar esta situación, abre una nueva vía para acreditar que la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión refleja una pérdida, mediante cualquier principio de prueba que permita apreciarla y continua, que, contra la prueba efectuada, *“deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones”*.

Ahora el obligado tributario, podía demostrar que el terreno no había experimentado un aumento de valor al transmitirlo, con una inexistencia de este aumento, no procedería la liquidación, o podría anularse la ya practicada, rectificarse la autoliquidación y reconocer una devolución. Esta postura era totalmente contraria a los Tribunales Superiores de Justicia que tenían la postura “maximalista”.

3. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 126/2019 DE 31 DE OCTUBRE.

De nuevo, ante la ambigüedad de la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, que dejó en manos del poder legislativo la solución al problema con la plusvalía, tuvo que responder el TC ante una nueva cuestión de inconstitucionalidad, en este caso la 1020-2019, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 32 de Madrid, respecto a los artículos 107 y 108 del TRLHL en un supuesto en el que, aun existiendo plusvalía, la cuota del impuesto era superior a dicha ganancia.

⁴⁸ Ídem.

En este caso, estimó la cuestión de inconstitucionalidad del artículo 107.4, en base a que, **“La anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria.**

*Ha de añadirse una precisión sobre el alcance concreto del fallo. Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.”*⁴⁹

En esta Sentencia, se intentó solucionar los casos de existencia de un incremento de valor en la transmisión de un inmueble, donde la cuota del impuesto es mayor al incremento realmente obtenido por el contribuyente, en estos casos, se estaría tributando por una renta ficticia, creando una situación de confiscatoriedad, y contrario a la capacidad económica, por tanto, inconstitucional en virtud del artículo 31 de la Constitución.

Otra de las novedades, es la limitación para solo poder ser revisadas aquellas situaciones que no hayan adquirido firmeza a fecha de su publicación, el Constitucional, también “echó en cara” al legislador su inacción, **“Sólo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado**

⁴⁹ Sentencia 126/2019 del Pleno del Tribunal Constitucional de 31 de octubre. Cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2019-17639>

que a fecha de hoy han trascurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo (en el «BOE» núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales.⁵⁰

La confiscatoriedad se daba en el exceso entre la cuota y el reconocido incremento de valor o eso parecía, hasta que posteriormente el TS lo matizaría.

Existieron situaciones por las cuales al abonar el impuesto y solicitar la devolución de ingresos indebidos, se devolvía el importe de exceso al incremento real obtenido por la transmisión del terreno, en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2020,⁵¹ se resuelven estos casos, al especificar que ***“Resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable”***

Además de resolver estas situaciones, el Tribunal Supremo, también hace una llamada al legislador, al entender que estaba eludiendo sus responsabilidades ***“En la propia sentencia del Tribunal Constitucional núm. 126/2019, de 31 de octubre, se contiene una llamada al legislador que entendemos extraordinariamente conveniente y que, además, resulta muy oportuna en el caso que analizamos.”***⁵²

4. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 182/2021 DE 26 DE OCTUBRE.

⁵⁰ Ídem.

⁵¹ Sentencia 4182/2020 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 9 de diciembre.

Recurso de casación 6386/2017. Disponible en:
<https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/ac2c75b7411fc400>

⁵² Ídem.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 ⁵³ responde a la cuestión de inconstitucionalidad número 4433-2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga.

Existió una gran polémica sobre esta sentencia, ya que se filtró el contenido, antes de ser publicada.

La sentencia estimó la cuestión de inconstitucionalidad, y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2^a) y 107.4 del mencionado TRLRHL, por contravenir al artículo 31.1 de la Constitución sobre el principio de capacidad económica.

La sentencia evidencia la importancia de su decisión resolviendo la cuestión de la siguiente manera, *“Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados.....”*

La pelota estaba en el tejado del legislador, ya que, de un plumazo, uno de los impuestos más importantes para los municipios españoles, había desaparecido del territorio común, no así, en los territorios forales ya que, se había ido reformulando su normativa, siguiendo las sentencias del TC, a diferencia de la pasividad del legislador del territorio común.

⁵³ Sentencia 182/2021 de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Constitucional de 26 de octubre. Cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-19511>

Se podría decir, que, a través de esta sentencia sobre la plusvalía, el Tribunal Constitucional, “ordenó” al legislador llevar a cabo las modificaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución. Como se pudo estudiar en la primera fase del presente trabajo, corresponde al legislador, por el principio de legalidad en materia tributaria configurar los elementos esenciales del tributo.

Para los Ayuntamientos, esta sentencia, significaría la imposibilidad de liquidar, comprobar o recaudar este impuesto, desde la publicación de la sentencia, puesto que eliminaba del ordenamiento jurídico su exigibilidad.

Esto incidió directamente en los recursos de las entidades locales, que provocaría pérdidas significativas de los recursos de los Ayuntamientos, incluso pudiendo hacer peligrar el principio de estabilidad presupuestaria, y de suficiencia financiera, para paliar esta situación, el Gobierno tuvo que responder con una reforma del Impuesto.

Pero, esta noticia fue recibida de manera dispar, por un lado, el incremento de venta de viviendas creció un 34,6% en 2021, el año con mayor actividad desde el estallido de la burbuja inmobiliaria, 565.523 compraventas, dato más elevado en catorce años,⁵⁴ ciertamente también afectado por la pandemia de Covid19, y el confinamiento del año 2020.

Pero el Tribunal Constitucional en su sentencia, estableció una limitación de los efectos otra vez, *“no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante **resolución administrativa firme**. A estos exclusivos efectos, **tendrán también la consideración** de situaciones consolidadas (i) las **liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido***

⁵⁴ LUIS ARANDA J. “La venta de casas creció un 34,6% en 2021, el año con mayor actividad desde la burbuja inmobiliaria” Economía/El País. Disponible en: <https://elpais.com/economia/2022-02-15/la-venta-de-casas-crece-mas-de-un-tercio-en-2021-el-ano-con-mayor-actividad-desde-la-burbuja-inmobiliaria.html>

impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.”

Esto, podría ser contrario a la ley⁵⁵, ya que, impedía impugnar los actos de liquidación en vía económico-administrativa o solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos.

Y, por otro lado, respecto a los ingresos que dejaron de obtener las entidades locales, en el siguiente cuadro, donde se puede observar como la recaudación por IIVTNU fue menor en 2021 respecto a 2016, ejercicio previo a toda la controversia de la plusvalía, y teniendo en cuenta que el número de transmisiones de 2021 fue de año récord en más de una década.

(Importes en miles de €)

COMUNIDADES AUTÓNOMAS	IBI	IVTM	IIVTNU	IAE	ICIO	Resto impuestos indirectos (*)	Resto de impuestos directos	TOTAL IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS
Andalucía	2.480.392	442.494	397.332	241.751	191.513	78.067	73.166	3.904.715
Aragón	382.812	70.704	47.253	59.670	40.471	19.528	21.852	642.290
Asturias	272.837	45.885	26.031	35.451	25.012	13.005	14.460	432.681
Illes Balears	443.821	66.896	68.773	36.926	57.253	14.137	12.025	699.832
Canarias	496.633	84.203	81.206	67.844	26.895	259.987	18.446	1.035.213
Cantabria	176.980	31.453	25.584	20.570	14.356	4.146	4.672	277.761
Castilla y León	707.535	125.493	59.564	78.647	51.766	27.138	27.452	1.077.595
Castilla-Mancha	605.812	112.533	55.301	61.211	70.399	13.366	13.117	931.740
Cataluña	2.960.803	392.051	548.490	388.284	176.241	100.796	128.011	4.694.676
Extremadura	266.825	51.207	13.291	22.720	46.642	7.047	6.080	413.813
Galicia	592.355	132.812	47.600	84.059	41.411	20.533	24.712	943.482
Madrid	2.547.825	325.662	746.900	248.029	196.758	146.937	235.381	4.447.491
Murcia	427.890	86.375	57.850	50.257	31.336	16.732	14.539	684.979
Navarra	119.971	41.462	17.330	24.117	33.765	26	0	236.671
Pais Vasco	330.733	112.763	40.226	84.994	60.265	9	0	628.990
Rioja	94.228	16.977	6.502	10.889	6.744	3.850	4.228	143.419
C. Valenciana	1.669.319	256.189	208.206	154.978	99.726	41.203	41.640	2.471.260
Ceuta	8.139	2.272	531	876	371	124.882	0	137.070
Melilla	8.892	1.685	1.137	655	0	56.564	0	68.933
TOTAL MUNICIPIOS	14.593.802	2.399.116	2.449.107	1.671.928	1.170.924	947.954	639.781	23.872.612

(*) Incluye los impuestos estatales cedidos a las Entidades locales, si bien no todas las entidades incluidas en el modelo de cesión hacen este tratamiento presupuestario, y el resultado de dicha cesión lo consideran transferencia corriente

56

⁵⁶ MINISTERIO DE HACIENDA. “Haciendas Locales en Cifras. Ejercicio 2021”. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2021.pdf>

5. SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 108/2022 DE 26 DE SEPTIEMBRE.

Nuevamente, se pronunció el Tribunal Constitucional, sobre la plusvalía Municipal, en su sentencia 108/2022⁵⁷, de 26 de septiembre, en este caso, ante un recurso de amparo por vulneración de derechos fundamentales, concretamente el artículo 24.1 “*Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión*”,⁵⁸ elevada al TC, deriva de la denegación por parte del ayuntamiento, es decir en vía administrativa, y repetidamente en sede judicial por el Juzgado Contencioso-Administrativo, sobre una solicitud de rectificación de autoliquidación, que venía motivada en la STC 59/2017, ya analizada en este trabajo.

La relevancia de la presente sentencia no radica exclusivamente en el impuesto de la plusvalía, aunque la sentencia verse sobre el mismo, el Tribunal Constitucional, declaró que los juzgados no pueden negar la revisión de las liquidaciones firmes, salvo, que el TC limite el alcance de la nulidad.

Ante la desestimación de la solicitud de rectificación de una autoliquidación del tributo, basada en pérdidas sufridas por la transmisión del inmueble sobre el mencionado impuesto, el juzgado contencioso-administrativo 8 de Madrid desestimó el recurso contencioso-administrativo promovido por el particular argumentando que las liquidaciones firmes no pueden ser declaradas nulas de pleno derecho, aún en el caso de

⁵⁷ Sentencia 108/2022 de la Sala Primera del Tribunal Constitucional de 26 de septiembre de 2022. Recurso de amparo núm. 1041/2019. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-17964

⁵⁸ BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978. Constitución Española. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

transmisión de pérdidas en base a la STC 45/1989⁵⁹ y desestimó también, mediante auto, la posterior solicitud de nulidad de actuaciones formulada por la recurrente.

La sentencia del TC, evidenció dos errores manifiestos del juzgado contencioso-administrativo, el primero, que no se estaba ante una liquidación (acto administrativo que tuvo lugar cuando el ayuntamiento calcula el impuesto), sino de una rectificación de una autoliquidación, es decir, el obligado tributario, declaró, calificó y cuantificó el tributo, e ingresó el importe de la deuda tributaria y posteriormente solicitó una devolución de ingresos indebidos, mediante una solicitud de rectificación de la autoliquidación del propio contribuyente.

No se estaba ante un recurso de reposición ante un acto no firme (223.1 LGT), ni una reclamación económico-administrativa del artículo 226 de la LGT, ni los plazos del procedimiento del artículo 235 LGT, que tiene un plazo de un mes desde la notificación del acto. Tampoco se estaba ante una revisión de actos nulos art. 217 LGT, ni de revocación de actos anulables art. 219 LGT.

Se da la circunstancia de que el Ayuntamiento en su ordenanza municipal de la plusvalía, preveía la autoliquidación, y, ésta fue la que se realizó el particular; por tanto, tuvo que reaccionar ante el silencio administrativo a su solicitud de rectificación, recurriendo a la jurisdicción contencioso-administrativa. En su sentencia el TC reconoce el derecho de la recurrente a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 CE, restableciendo su derecho y anulando los autos y sentencia impugnados, retro trayendo las actuaciones al momento anterior a recaer la sentencia.

Concretamente a efectos de declarar la inconstitucionalidad, el TC señaló en el fundamento jurídico tercero de su sentencia, *“Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal: de acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas,*

⁵⁹ Sentencia 45/1989 del Pleno del Tribunal Constitucional de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad 1837/1988. Disponible en <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1251>

de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el de la «nulidad», que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos ex tunc. Esto implica la posibilidad de su revisabilidad a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios salvo, de un lado, que hayan sido confirmados en «procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada» siempre que no sean «penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad» (art. 40.1 LOTC); o, de otro, que este tribunal precise el sentido de su decisión limitando el alcance de aquella nulidad para dotarla exclusivamente de efectos ex nunc.

Cuando se declararon inconstitucionales varios artículos del impuesto, se hizo ex origine (nunca existió), con efectos “*ex tunc*” (desde siempre) y sin introducir limitación alguna. Con ello se permitió a los obligados tributarios mediante el artículo 40.1 LOTC ⁶⁰a instar la devolución de las cantidades pagadas.

6. REAL DECRETO-LEY 26/2021, DE 8 DE NOVIEMBRE POR EL QUE SE ADAPTA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES, APROBADO POR EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, DE 5 DE MARZO.

Debido al vacío normativo creado por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de noviembre de 2021, el Gobierno tuvo que reaccionar, por ello se aprobó el Real Decreto

⁶⁰ BOE núm. 239 de 5 de octubre de 1979. Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1979-23709>.

Ley 26/2021⁶¹, respondiendo al mandato expresado por el Alto Tribunal, donde expresó, que para que el método estimativo de la base imponible fuera constitucionalmente legítimo, una de las opciones era que fuera un método optativo, y esta es la opción que recoge este Real Decreto Ley, permitiendo varios cálculos del incremento de valor, en los casos en los que el obligado tributario así lo solicitase.

Aprovechó el legislador, que los efectos de la sentencia de 26 de octubre de 2021 lo fueran desde su dictado, y no desde su publicación conforme dispone el artículo 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, que dispone que dichas sentencias producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Con la filtración del contenido de la sentencia, y, la demora en su publicación (BOE 25 de noviembre de 2021), tuvo ocasión el legislador de dictar por motivos de urgente necesidad el presente RDL el 8 de noviembre, publicado el día siguiente en el BOE, esto es, posterior a la sentencia del TC, pero antes de su publicación, evitando un vacío normativo.

También aprovechó para incorporar en el ámbito impositivo del impuesto, las plusvalías generadas con un lapso temporal inferior a un año entre la adquisición y la transmisión, denominándolas como *“son las que pueden tener un carácter más especulativo, corrigiéndose así una deficiencia del sistema de determinación de la base imponible regulado en la normativa anterior.”*⁶²

⁶¹ BOE núm. 268 de 9 de noviembre de 2021. Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-18276>

⁶² Ídem.

La justificación para hacer las modificaciones oportunas en un Real Decreto Ley en virtud del artículo 86 de la Constitución ⁶³, en vez de en un proceso con intervención del Congreso o Parlamento, deriva en la urgencia y extraordinaria necesidad de mantener la estabilidad presupuestaria recogida en el artículo 135 de la Constitución. *“1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria”*⁶⁴

Esto podría ser motivo de controversia, ya que los problemas de la regulación sobre la plusvalía datan de 2017, por tanto, el legislador ha tenido cuatro años para poder solucionar por los cauces normales la problemática surgida, y podría incurrir en una nueva cuestión de inconstitucionalidad en el Tribunal Constitucional.

La reforma del impuesto regula un doble sistema para la obtención de la base imponible, por un lado, la estimación objetiva, que es similar al sistema ya conocido, y el nuevo sistema, estimación directa, donde el sujeto pasivo, mediante la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, puede obtener una base imponible inferior al método de estimación objetiva o acreditar que no se ha producido el incremento, por lo que la transmisión no está sujeta al impuesto.

*“5. Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.”*⁶⁵

⁶³ BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978. Constitución Española. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

⁶⁴ Ídem.

⁶⁵ BOE núm. 268 de 9 de noviembre de 2021. Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-18276>

De esta manera, se estaría ante dos posibilidades, pudiendo el sujeto pasivo elegir el método de la estimación directa, lo que se analizará en la parte final de este trabajo.

Hay dos circunstancias también incluidas, una que no se suele mencionar, y es que se determina la posibilidad de que los ayuntamientos corrijan a la baja la base imponible hasta en un 15 por ciento, en base a la modificación del artículo 107 TRLHL, “*Los ayuntamientos podrán establecer en la ordenanza fiscal un coeficiente reductor sobre el valor señalado en los párrafos anteriores que **pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 por ciento***”.⁶⁶

Por último, se modifican los coeficientes anuales que habría que aplicar sobre el valor del terreno, pudiendo el Ministerio de Hacienda modificarlos en los presupuestos generales del Estado, indicando en esta tabla los valores máximos a establecer por cada ayuntamiento, habiendo sido modificados estos coeficientes, con efectos desde el 1 de enero de 2024, por el artículo 24 del Real Decreto Ley 8/2023, de 27 de diciembre, quedando de la siguiente manera:

⁶⁶ Ídem.

Periodo de generación	Coeficiente
Inferior a 1 año.	0,15
1 año.	0,15
2 años.	0,14
3 años.	0,14
4 años.	0,16
5 años.	0,18
6 años.	0,19
7 años.	0,20
8 años.	0,19
9 años.	0,15
10 años.	0,12
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
18 años.	0,17
19 años.	0,23
Igual o superior a 20 años.	0,40

67

Por último, uno de los aspectos más llamativos de esta norma, fue el periodo transitorio, que intentó evitar que se quedasen sin recaudar la plusvalía municipal numerosos consistorios, el plazo fue de seis meses desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 26/2021. Durante ese plazo, se aplicaría el RDL, produciéndose la entrada en vigor el día siguiente a su publicación, es decir 10 de noviembre de 2021, y terminando los seis meses, el 10 de mayo de 2022.

Sentencia 17/2023 del Tribunal Constitucional de fecha 9 de marzo de 2023.

⁶⁷ BOE núm. 310 de 28 de diciembre de 2023. Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2023-26452>

Se tenía que hacer mención, a este recurso de inconstitucionalidad contra el RDL 26/2021, instado por más de cincuenta diputados del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de los Diputados, que esgrimía dos fundamentos jurídicos, regular cuestiones vedadas en el artículo 86.1 CE ⁶⁸mediante RDL, y, la falta de presupuesto para ello.

El Tribunal Constitucional desestimó tal pretensión, en su sentencia 17/2023 ⁶⁹argumentando, que la sentencia 182/2021, dejó un vacío normativo, y tenía que verse remediado de manera diligente. La herramienta utilizada por el Gobierno fue el RDL 26/2021, aprobado de manera urgente para evitar el alargamiento de los plazos del proceso, y las repercusiones negativas que ello hubiera tenido.

VII. SUPUESTOS PRÁCTICOS DESPUÉS DE LOS CAMBIOS NORMATIVOS.

Con la finalidad didáctica, se expondrá de manera práctica como realizar la presentación de la plusvalía municipal.

Se usará como supuesto práctico, la compra de una vivienda por importe de 168.900€ el día 21 de diciembre de 2020 y transmisión posterior de 200.000€ el 10 de enero de 2024, para a modo ilustrativo, observar cómo, esta circunstancia puede derivar en una variedad de situaciones particulares, de las cuales el contribuyente puede desconocer y conlleva de manera inequívoca en una situación desigual, dependiendo de la elección tomada, y hace

⁶⁸ BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978. Constitución Española. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

⁶⁹ Sentencia 17/2023 del Pleno del Tribunal Constitucional de 9 de marzo de 2023. Recurso de Inconstitucionalidad núm. 735-2022. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2023-9216>

evidente la existencia y proliferación de asesores fiscales o abogados tributarios especializados en la materia.

Un interesado, que tenga la intención de vender o donar un terreno de naturaleza urbana debe ser consciente de que esta operación, conllevará determinados impuestos, entre ellos la ganancia patrimonial en la declaración del IRPF, si se obtienen diferencias positivas entre el valor de adquisición y el de transmisión. En este caso concreto, se calcularía sobre la resta de ambos importes. Es decir, 31.100€.

Sí fuera mortis causa, además de la plusvalía debería tributar por el Impuesto sobre Sucesiones, ya que el IRPF ha dejado de gravar la “plusvalía del muerto”, no así las transmisiones lucrativas “inter vivos”, en las que el donante tributa como ganancia patrimonial por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor en el momento de la donación.

La mencionada plusvalía municipal, deberá declararse o autoliquidarse en el plazo de 30 días desde que se realiza el hecho imponible, según el artículo 110 de la TRLRHL⁷⁰ en caso de actos “inter vivos”, y de seis meses prorrogables a otros seis más en caso de transmisión por causa de muerte.

Primeramente, el obligado tributario debe atender a la ordenanza del municipio donde radica el inmueble, ya que, según el artículo 59.2 de la TRLRHL, *“Asimismo, los ayuntamientos **podrán establecer** y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de acuerdo con esta ley, las disposiciones que la desarrollen y las respectivas ordenanzas fiscales”*⁷¹

⁷⁰ BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

⁷¹ Ídem.

Por tanto, se encuentra el afectado ante un impuesto potestativo de los Ayuntamientos, por lo que, a pesar de que el particular goce de gran capacidad económica u obtenga una importante ganancia con la transmisión de un inmueble urbano, no estaría obligado a contribuir a las arcas del ayuntamiento, si éste no ha aprobado la correspondiente ordenanza.

Para el caso concreto, existe dicha normativa desarrollada, aprobada y vigente, en este caso la del Excelentísimo Ayuntamiento de Santander, para poder desarrollar el caso en concreto.

La Ordenanza N.º 5-I, del Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobada en el de Pleno 24 de febrero de 2022 y publicada en el Boletín Oficial de Cantabria nº 88 de 9 de mayo de 2022⁷².

Se debe tener en cuenta, que algunos ayuntamientos, utilizan el margen que tienen para la estructuración de los tributos e impuestos locales, para gestionar las bonificaciones y reducciones oportunas, buscando el equilibrio presupuestario, al mismo tiempo, que cumplen sus promesas electorales para la bajada o subida de carga fiscal a los contribuyentes.

En este caso analizado, no tendremos en cuenta las bonificaciones o reducciones que pudieran aplicarse, si se reúnen determinados requisitos subjetivos y objetivos y se cumplen con las formalidades establecidas en la ordenanza municipal

Previamente, para reconocer si el terreno es de naturaleza urbana y este sujeto al impuesto, por la marcada conexión entre el Impuesto de Bienes Inmuebles, el Catastro y la plusvalía municipal, una manera de orientarse de manera sencilla, es descargar la ficha del catastro, y de este modo visualizar su naturaleza, a modo de ejemplo tenemos la siguiente imagen, donde se puede observar, la clase del inmueble cómo “URBANO”:

⁷² BOC núm. 88 de 9 de mayo de 2022. Ordenanza nº 5-i, Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, Disponible en: <https://boc.cantabria.es/boces/verAnuncioAction.do?idAnuBlob=371839>

3. El valor del terreno en el momento del devengo se determinará conforme a las reglas establecidas en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del Texto Refundido de La Ley de Haciendas Locales.

4. Si el sujeto pasivo lo solicita, la base imponible se determinará aplicando directamente al incremento del valor, que corresponda exclusivamente al suelo, el tipo vigente en este Ayuntamiento.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la **proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total**. Esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como al de adquisición.

Como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará el mayor de los siguientes valores: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado por la Administración tributaria.

Si la adquisición hubiera sido a título lucrativo se tomará como valor de adquisición el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los gastos y tributos no se computarán como valor de adquisición ni de transmisión”.⁷⁴

Como a raíz de toda la judicialización del impuesto, y declararlo inconstitucional, tenemos dos métodos posibles de cálculo, se va a realizar el cálculo de ambos métodos, para encontrar el óptimo para el obligado tributario.

Partiendo del coeficiente estipulado en el apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL, obtenemos un 0,14 que corresponde a tres años completos de tenencia del inmueble, por tanto, el cálculo sería el siguiente para el método objetivo, multiplicar según lo concretado en el mencionado artículo, el valor del terreno, pudiendo obtener el porcentaje del valor del suelo directamente desde el recibo del IBI, referenciado en el apartado 2, del mismo artículo 107, como el valor a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles:

⁷⁴ BOC núm. 88 de 9 de mayo de 2022. Ordenanza nº 5-i, Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, Disponible en: <https://boc.cantabria.es/boces/verAnuncioAction.do?idAnuBlob=371839>

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

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que **tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.**”⁷⁵

Resumiendo, una vez conocido el valor catastral, que, incluso, se contiene en la liquidación del IBI, se dispondría de los siguientes datos:

Adquisición		Transmisión		
Importe	Fecha	Importe	Fecha Transmisión	Ganancia
168.900,00 €	21/12/2020	200.000,00 €	10/01/2024	31.100,00 €

Valor Catastral	Valor Catastral del Suelo	Porcentaje de valor Suelo
70.147,41 €	51.086,39 €	72,83%

Respecto a la venta del inmueble, en este caso concreto, se obtiene por la transmisión del mismo, una ganancia patrimonial de 31.100€ que tributaría en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no se tiene en cuenta la actualización de los valores con la inflación.

Aparte de tributar por la ganancia patrimonial, y poderse deducir la propia plusvalía en el IRPF.

⁷⁵ BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

Al obtener un incremento de valor, se estaría sujeto al tributo. A continuación, se calculará la cuota en cada método:

- Método objetivo:

Se obtiene la Base Imponible del impuesto (Valor Catastral del Suelo, extraído del recibo del IBI, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación en este caso indicado en el TRLRH).

	Datos
A. Valor Catastral del Suelo	51.086,39 €
B. Coeficiente periodo generación 3 AÑOS	0,14
C. Base imponible $C=(AxB)$	7.152,09 €

Y posteriormente, se obtiene la cuota tributaria del impuesto, multiplicando según el artículo 6 de la Ordenanza de Santander, la Base Imponible, por el tipo único del Ayuntamiento (21%).

	Datos
C. Base Imponible	7.152,09 €
D. Tipo único del Ayuntamiento	21%
E. Cuota tributaria $E= (Cx D)$	1.501,94 €

Es decir, según el método “antiguo”, la cuota tributaria sería de 1.501,94€, para una ganancia antes de impuestos de 31.100€. Sin tener en cuenta las posibles bonificaciones del tributo en el Ayuntamiento de Santander.

Método real:

Según el artículo 5.4 de la Ordenanza Municipal, se puede calcular, para que sea constitucional la norma, mediante la aplicación del incremento del valor obtenido por la transmisión, correspondiente al suelo, aplicando el tipo vigente del ayuntamiento.

	Datos
A. Valor del suelo en adquisición 168.900€ x 72,83%	123.005,13, €
B. Valor del suelo en enajenación 200.000€ x 72,83%	145.654,39€
C. Base imponible C=(B-A)	22.649,26 €

Y, para obtener la cuota tributaria, hay que multiplicar la Base Imponible, por el tipo del Ayuntamiento, exactamente igual que antes.

	Datos
C. Base Imponible	22.649,26 €
D. Tipo único del Ayuntamiento	21%
E. Cuota tributaria E= (CxD)	4.756,34 €

En este supuesto, lo más favorable sería elegir el método objetivo, ya que la cuota resultante es de 1.501,94€. La diferencia entre ambos es consecuencia de que el resultado de aplicar el método objetivo es independiente a la ganancia obtenida. Hay que tener en cuenta, que la cuota íntegra obtenida, aún no se convertiría en la cuota líquida hasta aplicar las correspondientes bonificaciones que procedan, omitidas en este ejemplo.

Para la presentación del impuesto, tendríamos dos posibilidades según el artículo 9 de la Ordenanza, mediante liquidación o autoliquidación.

En el caso de una liquidación por parte del Ayuntamiento, ésta se consideraría un acto administrativo, con las implicaciones que eso conllevaría como vimos en el examen de la STC 108/2022 en este mismo trabajo, es decir, un plazo de un mes para reclamar contra el acto, en caso de disconformidad.

A diferencia del supuesto anterior, si se trata de una autoliquidación del propio contribuyente, se tendría, según el artículo 66 LGT, un plazo de 4 años para proceder a instar su rectificación y sin que exista un acto administrativo que recurrir.

VIII. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y PROBLEMAS QUE RESOLVER.

Después de todo el recorrido a través de la diferente legislación sobre la plusvalía municipal a través del siglo XX, y primer cuarto del siglo XXI, y de la variedad de sentencias del Tribunal Constitucional, muchas reclamaciones terminaron en el Tribunal Supremo, en este apartado, se resumirán algunos casos, principalmente a raíz de la sentencia del 26 de octubre de 2021 del TC.

1. FECHA DE EFECTOS DE LA SENTENCIA STC 182/2021.

Respecto a la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad prevista en el fundamento jurídico 6 de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, publicada el 25 de noviembre de 2021, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en varias ocasiones.

En la STC 182/2021, se expresa *“Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas*

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

Se alude específicamente a “fecha de dictarse la misma”, cuando en el artículo treinta y ocho, de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional determina lo siguiente:

“Artículo treinta y ocho

*Uno. Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».*⁷⁶

Y, además, la propia Constitución Española, “norma normarum”, en su artículo 164, viene a decirnos:

*“1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos.”*⁷⁷

Como se puede evidenciar, la Constitución, y la ley orgánica del propio Tribunal, contradicen a la sentencia del Tribunal Constitucional, y el Tribunal Supremo, ante esta dicotomía sobre cómo interpretar los efectos limitativos temporales de esta declaración

⁷⁶ Ídem

⁷⁷ BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978. Constitución Española,
Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

de inconstitucionalidad, ha tenido que responder, por tener interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Ejemplos de cuestiones a las que ha tenido que dar respuesta el Tribunal Supremo sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia de 26 de octubre de 2021:

- Supuesto de liquidaciones, sin adquirir firmeza antes del 26 de octubre de 2021 y que no habían sido aún impugnadas. (resueltas recientemente en la STS 3294/2023 ⁷⁸y STS 3316/2023⁷⁹). En estos casos se ha fijado como doctrina jurisprudencial, que no podrán ser impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad, ni tampoco en base a ese fundamento ex art 120.3 LGT de autoliquidaciones, pero sí se podrá impugnar dentro de los plazos establecidos, las liquidaciones provisionales o definitivas sin firmeza, previas al dictado de la sentencia, así cómo, solicitar rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, con base en fundamentos jurídicos distintos a la STC 182/2021. Así, en la Sentencia 3316/2023 del Tribunal Supremo, el obligado tributario argumentó en base a los fundamentos jurídicos de no sujeción de la STC 59/2017, y por tanto, la liquidación del Ayuntamiento de Santander recurrida fue improcedente, desestimando el recurso de casación del Ayuntamiento.
- En las situaciones de las liquidaciones provisionales o definitivas, notificadas antes del 26/10 e impugnadas entre la sentencia y su publicación el 25/11, como

⁷⁸ Sentencia 3294/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo 10 de julio. Recurso de casación 5181/2022 Disponible en:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6b8feed330b7c46fa0a8778d75e36f0d/20230728>

⁷⁹ Sentencia 3316/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo 13 de julio de 2023. Recurso de casación 4136/2022 Disponible en:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2782a825628a10e5a0a8778d75e36f0d/20230728>

es el caso resuelto en la STS 3100/2023⁸⁰, que considera que, las liquidaciones que no hubieran sido impugnadas a la fecha de la sentencia no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de ésta.

- Posibilidad de revisión de liquidaciones provisionales o definitivas confirmadas en vía administrativa, previas al 26/10, mediante recurso contencioso-administrativo. (STS 4980/2023⁸¹) o entre 26/10 y 25/11 (ATS 5703/2023⁸²). La respuesta es Desestimatoria, si están basadas en la STC 182/2021, por haber sido posteriores a la fecha 26/10, siendo situaciones consolidadas y no impugnables con fundamento en la mencionada sentencia.
- Solicitud de rectificación de autoliquidación entre la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional y fecha de publicación de esta. (STS 4977/2023⁸³), siendo estimada por ser impugnada en el plazo estipulado por el artículo 174.5 LGT, y declarando como doctrina de interés casacional lo siguiente: *“un caso como el examinado que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los art. 107.1, segundo párrafo, 107.2^a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es*

⁸⁰ Sentencia 3100/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 12 de julio. Recurso de casación 4701/2022. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0a6b6d50d7d18219a0a8778d75e36f0d/20230720>

⁸¹ Sentencia 4980/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 20 de noviembre. Recurso de casación 5397/2022. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a196b41a05583de793cb8a2e2f004149c06e>

⁸² Auto 5703 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 17 de mayo. Recurso de casación 435/2023. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f5757caccdfbb48ea0a8778d75e36f0d/20230525>

⁸³ Sentencia 4977/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 24 de noviembre. Recurso de casación 8760/2021. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a196994f780309b1865e4dcf8d5d5b42d1dc>

inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura”⁸⁴

2. PROBLEMÁTICA AÚN POR RESOLVER.

El impuesto, queda lejos aún de tener una claridad absoluta, queda litigiosidad futura, derivada de la incertidumbre que surge ante la cantidad cuestiones pendientes por resolver, entre ellas las siguientes:

En el caso de varios periodos de adquisición, con varios valores también de adquisición, para un mismo terreno de naturaleza urbana, ¿se podría utilizar un método de cálculo de la base imponible diferente para cada uno de ellos?, ¿podría estar sujeta una de las liquidaciones, y no sujeta la otra?

¿Por qué el devengo en las transmisiones mortis causa no es la fecha de adquisición, en escritura pública, en vez de la fecha de defunción?, podría darse el caso de cambiar el valor notablemente dependiendo de la fecha.

¿Qué ocurriría si no se elige un método, y el Ayuntamiento liquida una cuota por encima de la ganancia?

Hay que recordar, que según el artículo 104.5 del TRLRH *“No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición”*⁸⁵.

⁸⁴ Ídem.

⁸⁵ BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>

En el mismo sentido lo regula el art. 107.5 del TRLRH, aun cuando no esté sujeta la transmisión, pesa sobre el interesado la carga de solicitarlo, ya que “*“Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor”*”⁸⁶

Para contestar a esta cuestión se podría analizar el siguiente ejemplo, se utilizarán los datos referentes al supuesto anterior, solo variando el valor de adquisición a 199.000€, manteniendo el valor de transmisión en 200.000€, quedándose una ganancia “real” de 1.000€.

Con el método objetivo la cuota tributaria sería de 1.501,94€ (no variaría, ya que no tiene en cuenta el valor de adquisición, ni el valor de transmisión), para una ganancia de 1.000€, se estaría volviendo al mismo caso por el que anteriormente la normativa se declaró inconstitucional, se estaría tributando por encima de la ganancia.

Por otro lado, mediante el método real, la cuota tributaria sería de 152,94€, se estaría abonando una cuota tributaria, muy inferior por el método real, pero, sí no se hubiese elegido ningún método, el ayuntamiento mediante liquidación podría utilizar el método objetivo, ya que el método real, es a elección del obligado tributario. O, se podría dar el caso de por error o desconocimiento que el obligado tributario al elegir uno de los dos métodos pudiera elegir el método objetivo.

La situación de este ejemplo derivaría en un supuesto, donde el pago del impuesto significaría una vulneración del principio de capacidad económica.

¿Deberían tenerse en cuenta más factores para el cálculo del impuesto?

⁸⁶ Ídem.

Desde el año 1978, no se actualiza el valor de adquisición en función del costo de la vida, y es un factor a tener en cuenta, cómo debería también considerarse no solo este gasto, sino que al momento de compraventa, se tienen que satisfacer impuestos como el ITPADJ o gastos de notaria y registro en la compra, agencia inmobiliaria en la venta, y durante los años de disfrute reformas que hayamos realizado o incluso contribuciones especiales abonadas al Ayuntamiento.

Sí se tuviera en cuenta estos datos, al hacer el cálculo del impuesto, se puede llegar a la conclusión de que la variación entre lo que se considera plusvalía es amplia, a los datos del ejemplo anterior añadimos estos importes:

	Importe
Adquisición	168.900,00 €
ITPADJ	8.445,00 €
Notaria y Registro	1.500,00 €
Contribuciones Especiales	2.500,00 €
Reforma	12.000,00 €
Agencia Inmobiliaria	6.720,00 €
Total	200.065,00€
Precio Transmisión	200.000,00 €
Diferencia	65,00€

Sí se analizasen los gastos en los que se incurrió en la propiedad, llegaríamos a la conclusión de que la transmisión, no significo una ganancia real, en realidad se sufrió una pérdida de 65,00€.

En el caso de contar con los gastos necesarios en la compra, como el ITPAJD, notaria, registro y valor de adquisición, ya estaríamos aumentando el valor hasta los 178.845,00€, y si se sumasen los gastos de reforma como una rehabilitación de la cocina, con la idea de facilitar la venta del inmueble, las contribuciones especiales o la agencia inmobiliaria encargada de la venta, se superarían los 200.000,00€ obtenidos por la transmisión.

Sin tener en cuenta la revalorización del valor de adquisición que, en apenas tres años, se habría actualizado 27.192,90€ debido al IPC⁸⁷ del 16,10%, en definitiva, se estaría hablando de una pérdida entre los valores de adquisición y transmisión.

¿Debería haberse abonado el impuesto, en los municipios que no actualizaron su ordenanza a tiempo?

En el Real Decreto Ley 26/2021, se dio un plazo de seis meses para que las ordenanzas fiscales se presentasen en función de la nueva normativa, y hubo varios ayuntamientos, que no actualizaron su ordenanza en ese plazo, con fecha fin al 10 de mayo de 2022.

El impuesto es potestativo, por tanto, ¿Qué debería haber ocurrido con las plusvalías entre el 10 de mayo de 2022 y la fecha de publicación de las ordenanzas fiscales?

Se debería exigir sólo si existe una ordenanza de establecimiento del impuesto en la que se contienen todos los elementos necesarios para su exacción, se podría teorizar que, si las ordenanzas fiscales no se modificaron en virtud del cambio normativo, no habría norma jurídica, lo que impediría la liquidación del impuesto.

Aunque la Dirección General de Tributos en su consulta 001519-22, de 23 de marzo, tiene otra interpretación

“El artículo 48.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, establece lo siguiente:

“3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.

⁸⁷ INE, “¿Cuánto ha variado el IPC desde...?”. Disponible en: <https://www.ine.es/varipc/verVariaciones.do?idmesini=12&anyoini=2020&idmesfin=12&anyofin=2023&ntipo=1&enviar=Calcular>

En el caso de que el procedimiento para la aprobación y publicación de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto, para adaptarla al TRLHL, no finalice en el plazo de seis meses otorgado en el primer párrafo de la citada disposición transitoria única, y teniendo en cuenta la salvaguarda contenida en el segundo párrafo de la misma disposición transitoria, se trataría de una irregularidad no invalidante, de forma que: (i) Hasta que se lleve a cabo la adaptación de la ordenanza fiscal, el ayuntamiento podrá continuar exigiendo el impuesto, resultando de aplicación lo dispuesto en el TRLRHL.(ii) – Una vez se concluya el procedimiento de adaptación de la ordenanza fiscal, se exaccionará el impuesto de acuerdo con la misma”.⁸⁸

Esta solución intenta proteger con el artículo 48.3 de la LPACAP⁸⁹, que no debería ser de aplicación, puesto que aprobar una ordenanza es una función normativa, no aplicativa, por tanto, quedan muchas aristas por resolver.

⁸⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO D. “Controversias sobre los coeficientes de incremento de valor del terreno en la nueva configuración de la plusvalía municipal” Blog Universidad Autónoma de Madrid. Enero 2024. Disponible en: <https://www.idluam.org/blog/controversias-sobre-los-coeficientes-de-incremento-de-valor-del-terreno-en-la-nueva-configuracion-de-la-plusvalia-municipal/>

⁸⁹ BOE núm. 236 de 2 de octubre de 2015. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>

IX. CONCLUSIONES.

Las conclusiones de este trabajo son varias.

Primera. - La plusvalía municipal tiene aristas, y podría llegar a ser su cuota superior a la ganancia patrimonial real obtenida, cómo se ha visto en los ejemplos, este hecho, derivaría en un impuesto nuevamente confiscatorio y contrario al principio de capacidad económica.

Segunda. - Debería ser un tributo más parecido al IRPF, donde se valore la diferencia entre valor de adquisición y valor de transmisión, teniendo en cuenta los gastos asociados y la actualización del coste de la vida, pudiendo ser progresivo y más acorde con el principio de capacidad. En los primeros años del impuesto, era un sistema más ajustado a derecho, pero fue derivando hacia un método de determinación de la base imponible meramente objetivo y, por ende, se declaró inconstitucional la aplicación automática y sin alternativa de dicho método, lo que suponía la obtención de una ganancia en todo caso y su tributación con independencia de que existiese o de su importe.

Tercera. - El legislador, no tiene en cuenta en su actual legislación, la verdadera razón de la revalorización de los terrenos como parte proporcional del valor total del inmueble. Es posible que, mediante una reforma en una vivienda, el causante de la verdadera revalorización sea el obligado tributario, no el Ayuntamiento por el mantenimiento y mejora de los servicios e infraestructuras públicas.

Cuarta. - Es necesaria una reforma del tributo, donde se especifique que estos ingresos deberían ser reinvertidos en infraestructuras y servicios para el municipio de manera directa, habría una finalidad de esa tributación vinculada al motivo de su implantación. Y consecuentemente una revalorización posterior.

Quinta. - El sentido de la plusvalía municipal es difuso, ya existen las denominadas “contribuciones especiales” donde el sujeto pasivo contribuye en la acción urbanística de los “entes públicos”. ¿Es necesario este impuesto, tal y como esta formulado?

Sexta. - Sí existen ayudas como las estatales o fondos europeos⁹⁰, ¿Por qué recaudan los ayuntamientos por una revalorización en la que no han contribuido, al menos en parte?, ¿el gasto público para la revalorización de los terrenos debería derivar directamente de este tributo?, este impuesto es potestativo, estos matices deberían tenerse en cuenta.

Séptima. - Sí se quiere gravar la transmisión, ya existe el ITPAJD, Sucesiones o donaciones o el mismo IRPF, en el que se consideran todos los gastos inherentes a la adquisición (aunque desde la reforma del 2025, no se tiene en cuenta la actualización de los valores en función del IPC), y posterior transmisión, , al igual que de los demás hechos imponible sujetos al IIVTNU.

Se podría aumentar el tipo impositivo de estos otros impuestos, o destinar una parte de su recaudación a los ayuntamientos por la tributación correspondiente a los terrenos que radiquen en su municipio.

En resumen, considero que el impuesto está mal configurado, y, que no se grava la revalorización real.

⁹⁰ Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible. “Programa de ayudas para la rehabilitación integral de edificios residenciales y viviendas” Disponible en: <https://www.mitma.gob.es/ministerio/proyectos-singulares/prtr/vivienda-y-agenda-urbana/programa-de-ayudas-para-la-rehabilitacion-integral-de-edificios-residenciales-y-viviendas>

X. BIBLIOGRAFÍA.

1. LEGISLACIÓN.

- GACETA DE MADRID núm. 73, 14 de marzo de 1919. Real Decreto de 13 de marzo de 1919. Disponible en: <https://www.boe.es/gazeta/dias/1919/03/14/pdfs/GMD-1919-73.pdf>
- GACETA DE MADRID núm. 62, 3 de marzo de 1917. Ley de 2 de marzo de 1917, autorizando al Gobierno para favorecer la creación de industrias nuevas en España y el desarrollo de las existentes. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1917/062/A00518-00522.pdf>
- GACETA DE MADRID núm. 69 9 de marzo de 1924. Estatuto Municipal de 9 de marzo de 1924. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1924/069/A01218-01302.pdf>
- BOE núm. 199, 18 de julio de 1945. Ley de 17 de julio de 1945 de Bases de Régimen Local. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1945/199/A00360-00384.pdf>
- BOE núm. 338, 4 de diciembre de 1953. Ley de 3 de diciembre de 1953 sobre modificación de las bases de Régimen local de 17 de julio de 1945. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1953/338/A07144-07149.pdf>
- BOE núm. 191. 10 de julio de 1955. DECRETO de 24 de junio de 1955 por el que se aprueba el texto articulado de las Leyes de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953. Disponible en: <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1955/191/A04146-04180.pdf>
- BOE núm. 280 de 21 de noviembre de 1975, Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1975-23920>
- BOE núm. 137, de 9 de junio de 1978. Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, relativo a ingresos de las Corporaciones Locales, y sobre dotación de los

- presupuestos especiales de Urbanismo, correspondientes a 1978. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1978-14529>
- BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978. Constitución Española. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>
 - BOE núm. 80 de 3 de abril de 1985. Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>
 - BOE núm. 313 de 30 de diciembre de 1988. Ley de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1988-29623>
 - BOE núm. 58 de 8 de marzo de 2004. Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4163>
 - BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>
 - NORMA FORAL 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Disponible en: [https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2861402/NF+16-1989+\(2018-0\).pdf/44c50eef-19f1-c128-06a0-a7a25df6a53c](https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/2861402/NF+16-1989+(2018-0).pdf/44c50eef-19f1-c128-06a0-a7a25df6a53c) Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.
 - Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Disponible en: https://www.eudel.eus/es/dokumentuak/norma_foral_46_1989__de_19_de_julio__del_impuesto_sobre_el_incremento_del_valor_de_los_terrenos_de_naturaleza_urbana___contiene_las_modificaciones_introducidas_por_la_norma_foral_18_2017__de_20_de_septiembre_

- BOE núm. 161 de 7 de julio de 1995. Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-16401>
- BOE núm. 157 de 2 de julio de 1985. Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-12666>
- BOE núm. 167 de 14 de julio de 1998. Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-16718>
- BOE núm. 268 de 9 de noviembre de 2021. Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-18276>
- BOC núm. 88 de 9 de mayo de 2022. Ordenanza nº 5-i, Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, Disponible en: <https://boc.cantabria.es/boces/verAnuncioAction.do?idAnuBlob=371839>
- BOE núm. 310 de 28 de diciembre de 2023. Real Decreto-ley 8/2023, de 27 de diciembre, por el que se adoptan medidas para afrontar las consecuencias económicas y sociales derivadas de los conflictos en Ucrania y Oriente Próximo, así como para paliar los efectos de la sequía. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2023-26452>
- BOE núm. 239 de 5 de octubre de 1979. Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1979-23709>.
- BOE núm. 236 de 2 de octubre de 2015. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>

2. BIBLIOGRAFIA.

- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA. Real Academia Española. Disponible en: <https://dle.rae.es/plusval%20C3%ADa>
- ALBIÑANA GARCÍA Q.:” Los proyectos de reforma de las haciendas municipales españolas de 1910 y 1918”, *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 87, 1984, pp. 471-481.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.” Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36. Septiembre-diciembre 1992. Disponible en: <https://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2021-12/25082redc036009.pdf>
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA A. “La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias” *Lefebvre-El derecho*. Disponible en: <https://elderecho.com/la-crisis-de-la-plusvalia-municipal-especial-referencia-a-las-ejecuciones-hipotecarias-2>
- TRAGACETE M.” Un juez de Zaragoza anula una plusvalía y podría sentar un precedente nacional”, *El Heraldo*. Disponible en: <https://www.heraldo.es/noticias/aragon/zaragoza/2015/08/01/un-juez-zaragoza-anula-una-plusvalia-podria-sentar-precedente-para-miles-casos-toda-espana-426196-2261126.html>
- MARÍN-BARNUEVO FABO D. “Controversias sobre los coeficientes de incremento de valor del terreno en la nueva configuración de la plusvalía municipal” *Blog Universidad Autónoma de Madrid*. Enero 2024. Disponible en: <https://www.idluam.org/blog/controversias-sobre-los-coeficientes-de-incremento-de-valor-del-terreno-en-la-nueva-configuracion-de-la-plusvalia-municipal/>
- MINISTERIO DE TRANSPORTES Y MOVILIDAD SOSTENIBLE. “Programa de ayudas para la rehabilitación integral de edificios residenciales y viviendas” Disponible en: <https://www.mitma.gob.es/ministerio/proyectos-singulares/prtr/vivienda-y-agenda-urbana/programa-de-ayudas-para-la-rehabilitacion-integral-de-edificios-residenciales-y-viviendas>

- MINISTERIO DE HACIENDA. “Haciendas Locales en Cifras. Ejercicio 2016”. Disponible en: https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL_en_cifras_2016.pdf
- MORENO SERRANO B. “El Tribunal Supremo tilda de «desatinada» la «tesis maximalista» en relación con el IIVTNU”. *Boletín Jurídico, GTT*, Disponible en: <https://www.gtt.es/boletinjuridico/el-tribunal-supremo-tilda-de-desatinada-la-tesis-maximalista-en-relacion-con-el-iiivtnu/>
- LUIS ARANDA J. “La venta de casas creció un 34,6% en 2021, el año con mayor actividad desde la burbuja inmobiliaria” *Economía/El País*. Disponible en: <https://elpais.com/economia/2022-02-15/la-venta-de-casas-crece-mas-de-un-tercio-en-2021-el-ano-con-mayor-actividad-desde-la-burbuja-inmobiliaria.html>
- MINISTERIO DE HACIENDA. “Haciendas Locales en Cifras. Ejercicio 2021”. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/CDI/SGFAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL-en-cifras-2021.pdf>
- SEDE ELECTRÓNICA DEL CATASTRO. Consulta descriptiva y gráfica de datos catastrales de un bien inmueble. Disponible en: <https://www.sedecatastro.gob.es/>
- SALCEDO ABOGADOS, “Plusvalía municipal: El Supremo declara que no es posible actualizar el valor de adquisición conforme al IPC”, *Impuestos Locales, Ático Jurídico* Disponible en: <https://aticojuridico.com/plusvalia-municipal-supremo-actualizar-el-valor-adquisicion-ipc/>
- MUÑOZ PÉREZ M, ESCLAPEZ ESCUDERO, M., “Plusvalía Municipal: el TS considera que la limitación de efectos aplica desde el 26 de octubre del 2021”, *Actualidad Fiscal - Periscopio Fiscal y Legal, PwC*. Julio 2023. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/plusvalia-municipal-el-ts-considera-que-la-limitacion-de-efectos-aplica-desde-el-26-de-octubre-del-2021/>
- PALÁ R. “Efectos de la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal”, *Actualidad Jurídica, Cuatrecasas*. Junio 2023. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/efectos-inconstitucionalidad-plusvalia-municipal>

- PALÁ R. “La inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y sus efectos temporales”, *Actualidad Jurídica, Cuatrecasas*. Septiembre 2023. Disponible en: <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/fiscalidad/art/iivtnu-inconstitucionalidad-plusvalia-municipal-efectos-temporales>
- SANZ, E. “El Constitucional avala el nuevo impuesto de la plusvalía y rechaza el recurso del PP” *Inmobiliario-Residencial. El Confidencial*. Marzo 2023. Disponible en: https://www.elconfidencial.com/inmobiliario/residencial/2023-03-09/plusvalia-municipal-impuestos-tribunal-constitucional_3590009/
- SANZ, E, BALLESTEROS R. “El TC decide que nadie pagará plusvalía municipal si vende su casa a pérdidas”. *Vivienda, El Confidencial*. Mayo 2017. Disponible en: https://www.elconfidencial.com/vivienda/2017-05-17/plusvalia-municipal-contribuyente_1383722/
- SANZ, E, PARERA, B. “El TC cierra la puerta a las reclamaciones por la plusvalía posteriores al 26 de octubre” *Vivienda, El Confidencial*. Noviembre 2021. Disponible en: https://www.elconfidencial.com/vivienda/2021-11-03/plusvalia-municipal-tribunal-constitucional-impuestos-compraventa-herencia-donaciones_3317681/pass_5aaffadccf60407a2d927e9a41273b40/?_overwrite=true&m=1636373587329
- DACOSTA LÓPEZ, K. “El auge y caída de la «plusvalía municipal»: una historia destinada al fracaso” *Rev. Iberley*. Octubre 2021. Disponible en: <https://www.iberley.es/revista/ano-despues-sentencia-tribunal-supremo-sobre-impuesto-plusvalia-229>
- FAYOS, C. “La Plusvalía Municipal, un despropósito de treinta años que no acaba”. *Artículo Expansión*, Julio 2018. Disponible en: <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/controversia-plusvalia-municipal.html>
- DEL BLANCO GARCÍA, A. GARCÍA CARRETERO, B.: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Colección Derecho financiero y tributario de Editorial Reus, 2021.
- OLAÑETA FERNÁNDEZ-GRANDE, R. “El Tribunal Constitucional avala la regulación del impuesto de plusvalía” *Revista Derecho Local Lefebvre El*

- Derecho*, marzo 2023. Disponible en: <https://elderecho.com/tribunal-constitucional-avala-regulacion-impuesto-plusvalia#65ad8fba0fff>
- SANTIRSO FERNÁNDEZ, M.A, VAQUERO GARCÍA, A. “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: el problema inacabable de la financiación municipal” *Redlocalis* 22, noviembre 2022. Disponible en: <https://api.foroeconomicodegalicia.es/uploads/REDLOCALIS/originals/38124e9b-95ff-426c-a33d-25eb04c96733.pdf>
 - MARTÍNEZ-ALMEIDA, P. “Cómo saber qué ayuntamientos están exigiendo el pago de la plusvalía sin un respaldo legal”. *Fiscalidad. Idealista*. Abril 2022. Disponible en: <https://www.idealista.com/news/fiscalidad/2022/04/08/795944-como-saber-que-ayuntamientos-estan-exigiendo-el-pago-de-la-plusvalia-sin-un-respaldo#:~:text=En%20definitiva%2C%20la%20%20C3%BAnica%20forma,Bol et%20C3%ADn%20Oficial%20de%20la%20Provincia.>
 - SALCEDO BENAVENTE, S. “El Supremo no ve posible anular la plusvalía municipal recurrida tras la declaración de Inconstitucionalidad (STC 26-10-2021)”, *Impuestos Locales, Ático Jurídico*. Julio 2023. Disponible en: <https://aticojuridico.com/el-supremo-no-ve-posible-anular-la-plusvalia-municipal-recurrida-tras-la-declaracion-de-inconstitucionalidad-stc-26-10-2021/>
 - RODRÍGUEZ SERRANO, C.V. “La plusvalía municipal y las dudas suscitadas por la STC de 26 de octubre de 2021. Una incógnita menos” *Haciendas Locales, LA LEY*. Mayo 2023. Disponible en: <https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAKNzSxMLA7Wy1KLizPw8WyMDI2MDUwNjkEBmWqVLfnJIZUGqbVpiTnEqAFI-KYQ1AAAAWKE>
 - GÓRRIZ GÓMEZ, B. “Impuesto municipal de plusvalía y ausencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos” *Rev La Notaria p.p 60-67*. Disponible en: https://elderecho.com/wp-content/uploads/2018/05/Articulo_La_Notaria_EDEFIL20180410_0004.pdf
 - INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, “¿Cuánto ha variado el IPC desde...?”. Disponible en:

<https://www.ine.es/varipc/verVariaciones.do?idmesini=12&anyoini=2020&idmesfin=12&anyofin=2023&ntipo=1&enviar=Calcular>

3. DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

- Sentencia 26/2017 del Pleno del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 1012-2015. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-3255>
- Sentencia 37/2017 del Pleno del Tribunal Constitucional de 1 de marzo. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 6444-2015. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-3878>
- Sentencia 59/2017 del Pleno del Tribunal Constitucional de fecha 11 de mayo. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2017-6855>
- Sentencia 72/2017 de la Sala Primera del Tribunal Constitucional de 5 de junio de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 686-2017. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-8344
- Sentencia 126/2019 del Pleno del Tribunal Constitucional de 31 de octubre. Cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2019-17639>
- Sentencia 182/2021 de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Constitucional de 26 de octubre. Cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-19511>
- Sentencia 17/2023 del Pleno del Tribunal Constitucional de 9 de marzo de 2023. Recurso de Inconstitucionalidad núm. 735-2022. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2023-9216>
- Sentencia 108/2022 de la Sala Primera del Tribunal Constitucional de 26 de septiembre de 2022. Recurso de amparo núm. 1041/2019. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-17964

- Sentencia 45/1989 del Pleno del Tribunal Constitucional de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad 1837/1988. Disponible en <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1251>

4. JURISPRUDENCIA.

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14 de julio de 2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/>
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/>
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 22 de septiembre de 2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/>
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de octubre de 2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/>
- Sentencia 2499/2018 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018. Recurso de Casación 6226/2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>
- Sentencia 4182/2020 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 9 de diciembre. Recurso de casación 6386/2017. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/openDocument/ac2c75b7411fc400>
- Sentencia 3294/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo 10 de julio. Recurso de casación 5181/2022 Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6b8feed330b7c46fa0a8778d75e36f0d/20230728>
- Sentencia 3316/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo 13 de julio de 2023. Recurso de casación 4136/2022 Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2782a825628a10e5a0a8778d75e36f0d/20230728>
- Sentencia 3100/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 12 de julio. Recurso de casación 4701/2022. Disponible en:

<https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/0a6b6d50d7d18219a0a8778d75e36f0d/20230720>

- Sentencia 4980/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 20 de noviembre. Recurso de casación 5397/2022. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a196b41a05583de793cb8a2e2f004149c06e>
- Sentencia 4977/2023 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 24 de noviembre. Recurso de casación 8760/2021. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a196994f780309b1865e4dcf8d5d5b42d1dc>
- Auto 5703 de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 17 de mayo. Recurso de casación 435/2023. Disponible en: <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f5757caccdfbb48ea0a8778d75e36f0d/20230525>