

La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto

Diego Marín-Barnuevo Fabo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UAM
Of Counsel en Pérez Llorca*

diego.marinbarnuevo@uam.es | <https://orcid.org/0000-0002-3563-6338>

Extracto

La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 ha declarado por fin la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), pero lo ha hecho con una extraordinaria limitación de efectos que no tiene precedente en nuestra jurisprudencia constitucional y que será causa de nuevos problemas que deberán ser resueltos por los tribunales de justicia. En el presente trabajo se analiza el significado y alcance de dicha sentencia y se valoran las distintas posibilidades de actuación de los principales perjudicados por esa declaración de inconstitucionalidad: los contribuyentes que han visto limitado su derecho de impugnación como consecuencia de la limitación de efectos contenida en la sentencia, y los ayuntamientos que se verán obligados a devolver una parte de las cuotas tributarias ingresadas.

Finalmente, se analiza el nuevo régimen jurídico del impuesto establecido en el Real Decreto-Ley 26/2021, valorando los distintos problemas que suscita esa nueva regulación.

Palabras clave: impuesto municipal; incremento de valores; inconstitucionalidad; capacidad económica; plusvalías; IIVTNU.

Fecha de entrada: 31-01-2022 / Fecha de aceptación: 21-02-2022 / Fecha de revisión: 22-02-2022

Cómo citar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 5-58.



The unconstitutionality of the tax on the increase in value of urban land the new legal regime of the tax

Diego Marín-Barnuevo Fabo

Abstract

Constitutional Court ruling 182/2021 has declared the unconstitutionality of the Tax on the Increase in Value of Urban Land, but with an extraordinary limitation of its effects that has no precedent in our constitutional case-law. This paper analyses the meaning and scope of this ruling and assesses the possible courses of action for the main affected by this declaration of unconstitutionality: taxpayers whose right of appeal is restricted as a result of the limitation of effects contained in the ruling, and city councils who will be obliged to refund a part of the collected tax payments.

Finally, the new legal regime of the tax established in Royal Decree-Law 26/2021 is analysed, assessing the different problems raised by this new regulation.

Keywords: tax on the increase in value of urban land; unconstitutionality; ability-to-pay; capital gains.

Citation: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 5-58.



Sumario

1. Introducción
2. La Sentencia del TC 182/2021: significado y alcance
 - 2.1. La declaración de inconstitucionalidad
 - 2.2. La limitación de efectos del fallo
 - 2.3. El *overruling* o cambio de criterio
 - 2.4. Consideraciones sobre el principio de capacidad económica
 - 2.5. El fundamento constitucional de la plusvalía municipal
 - 2.6. La responsabilidad patrimonial
 - 2.7. La viabilidad de la revocación
3. La modificación del régimen legal del IIVTNU por el Real Decreto-Ley 26/2021
 - 3.1. La aptitud del real decreto-ley para modificar el régimen jurídico del IIVTNU
 - 3.2. Establecimiento de un nuevo supuesto de sujeción
 - 3.3. Establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción
 - 3.4. Nueva regulación de la base imponible
 - 3.5. Gestión
 - 3.6. Modificación de ordenanzas: régimen transitorio
 - 3.7. Eficacia temporal: la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva regulación

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación DER2017-86971-P, titulado «Las entidades locales y su financiación: nuevos retos derivados de la reforma del control interno y de los cambios en el sistema tributario local», concedido por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.



1. Introducción

La conocida Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), que declaró la inconstitucionalidad de las reglas de determinación de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), ha generado una enorme controversia por muchos motivos, entre los que cabe destacar: a) el cambio de criterio respecto de las sentencias anteriores; b) la filtración de su contenido antes de su publicación; c) la divulgación de parte del fallo en la página web del TC; d), la declaración de inconstitucionalidad con base en un fundamento jurídico distinto del invocado en la cuestión de inconstitucionalidad; y, sobre todo, e) la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

Unas semanas después de conocerse el contenido de la sentencia se aprobó el Real Decreto-Ley 26/2021, de 9 de noviembre, que daba nueva regulación al impuesto para corregir los problemas de inconstitucionalidad señalados en la Sentencia del TC 182/2021 (y en las Sentencias del TC 59/2017, de 11 de mayo –NCJ062411–, y 126/2019, de 31 de octubre –NFJ075398–). Y nuevamente se generó una enorme controversia, motivada fundamentalmente por: a) la invocación –como fundamento de la intervención del Gobierno– de una sentencia que no había sido publicada y b) la posible vulneración de las exigencias constitucionales para la utilización del real decreto-ley en materia tributaria.

Se ha escrito mucho y rápido sobre el significado y alcance de la Sentencia del TC 182/2021 durante las semanas siguientes al 26 de octubre, así como sobre la utilización abusiva del real decreto-ley en la regulación de la plusvalía municipal. Ahora, una vez pasado el estupor inicial, es tiempo de escribir con un poco de sosiego sobre las consecuencias de la Sentencia del TC 182/2021 y sobre el contenido y relevancia jurídica de la nueva regulación del impuesto.

2. La Sentencia del TC 182/2021: significado y alcance

La Sentencia del TC 182/2021 tuvo una enorme trascendencia y por ello ha sido ampliamente difundida. Los aspectos nucleares de la sentencia son, sin duda, la declaración de inconstitucionalidad de las principales reglas de determinación de la base imponible del IIVTNU, así como también la limitación de efectos. En todo caso, la fundamentación jurídica del fallo también permite extraer otras consideraciones sobre los principios de justicia tributaria y sobre el proceso de cuestión de inconstitucionalidad que merecen un comentario específico, por lo que trataremos separadamente unas y otras cuestiones.

2.1. La declaración de inconstitucionalidad

La sentencia declara la «inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales... en los términos previstos en el fundamento jurídico 6».

Los preceptos directamente afectados por la declaración de inconstitucionalidad son, pues, los que establecían las reglas de determinación de la base imponible en los supuestos de «transmisión de terrenos». Pero conviene subrayar que las demás reglas de determinación de la base imponible contenidas en los apartados b) y c) del artículo 107.2 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) (constitución de derechos reales y transmisión del derecho a elevar nuevas plantas) también resultaron afectadas por esa declaración de inconstitucionalidad, porque ambos supuestos establecen reglas de determinación de la base imponible por remisión a lo dispuesto en el artículo 107.2 a) del TRLRHL. Por tanto, entendemos que la declaración de inconstitucionalidad del apartado a) conllevaba asimismo la imposibilidad de determinar la base imponible por aplicación de lo dispuesto en los apartados b) y c) del mismo artículo 107.2 del TRLRHL¹.

Asimismo, creemos que la declaración de inconstitucionalidad revela la existencia del mismo vicio de inconstitucionalidad de las normas reguladoras del impuesto en los territorios forales². Se trata de una inconstitucionalidad subyacente, que solo produciría efecto jurídico si fuera declarada por el TC, y que ha motivado la modificación de urgencia de esa normativa en todos los territorios forales³.

¹ En este mismo sentido Utande San Juan (2021, p. 300).

² En este mismo sentido, Suberbiola Garbizu (2022, p. 107).

³ Vid. el Decreto Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Bizkaia; el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Guipúzcoa; el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del Consejo de Gobierno de 16 de noviembre, aprobado por la Diputación Foral de Álava.

En la determinación del alcance del fallo se dispone que esa declaración de inconstitucionalidad y nulidad se realiza «en los términos previstos en el fundamento jurídico 6», en donde se establece que la declaración de inconstitucionalidad de los referidos apartados del artículo 107 del TRLRHL 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».

En esa primera afirmación advertimos, en primer lugar, el interés del tribunal por dejar claro que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad son radicales e incondicionados, lo que bien pudiera estar motivado por las críticas recaídas en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del TC 59/2017, cuyos efectos fueron tan imprecisos que dieron lugar a múltiples interpretaciones que hicieron necesaria la intervención final del Tribunal Supremo para unificar la jurisprudencia. Quizás por ello, decimos, se declara abiertamente la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos afectos y, además, en un claro pleonasma, añade que ello supone su «expulsión del ordenamiento jurídico dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible».

En segundo lugar, es necesario destacar que la sentencia yerra al concretar sus efectos y añadir que el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad «impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad». Yerra porque la expulsión de las reglas de determinación de la base imponible impide, efectivamente, la liquidación del impuesto y, consecuentemente, la comprobación orientada a dicha liquidación. Pero no impide ni incide en la recaudación del impuesto, que si fue liquidado y no impugnado debe ser objeto de recaudación⁴. Además, esa manifestación debe considerarse errónea porque, en una interpretación sistemática de la sentencia, carecería de sentido que esta limitara los efectos de la declaración de inconstitucionalidad si, al mismo tiempo, reconociera que la Administración no puede recaudar las cuotas liquidadas porque, de ser así, el contribuyente podría renunciar a la impugnación de los actos de liquidación con la tranquilidad de que nunca le sería reclamado el pago de la deuda tributaria⁵.

Por el mismo motivo consideramos que es incorrecta la afirmación de que la declaración de inconstitucionalidad impide la revisión de los actos dictados en relación con el impuesto. En nuestra opinión, lo que tendría sentido es prohibir la aplicación del anulado artículo 107 del TRLRHL en los procedimientos de revisión, pero no existe ningún fundamento jurídico para concluir que la expulsión de las reglas determinantes de la base imponible de la plus-

⁴ *Vid.*, en sentido contrario, González de Lara Mingo (2021, p. 7), en donde afirma que «En los supuestos en los que la Administración haya dictado una providencia de apremio o cualquier otro acto de recaudación del tributo el Ayuntamiento debe detener el procedimiento de recaudación inmediatamente».

⁵ Al menos en los supuestos en que no hubiera ingresado la deuda.

valía puede impedir la revisión de todos los actos relacionados con ese impuesto. Ni existe fundamento jurídico, ni creemos que una sentencia del TC puede proyectar sus efectos con tanta amplitud como para cercenar el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva, como más adelante explicaremos.

En tercer lugar, el fundamento jurídico sexto contiene un reproche al legislador que hubiera sido mejor no incluir en la sentencia. Dice la sentencia que corresponde al legislador realizar las modificaciones necesarias para adecuar el impuesto a las exigencias del artículo 31 de la Constitución (CE) «puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017».

En nuestra opinión, el reproche está sobradamente merecido, pero creemos que no debería recogerse en los fundamentos jurídicos de la sentencia que declara la inconstitucionalidad del impuesto, porque parece vincular el sentido del fallo con la desidia del legislador. Es decir, me parece desafortunado vincular la declaración de inconstitucionalidad con el retraso del legislador en modificar el impuesto, porque permite interpretar que el impuesto era igualmente merecedor de una declaración de inconstitucionalidad en 2017, pero en aquel momento el TC evitó declarar la inconstitucionalidad de esa normativa para conceder un periodo de gracia al legislador y, por haber desatendido el compromiso, cuatro años después lo declara inconstitucional. Ciertamente, se trata de una valoración que puede estar en la mente de muchos analistas, pero considero improcedente que la propia sentencia alimente esa interpretación en un *obiter dictum* que no deja en buen lugar al tribunal, porque da a entender que sus decisiones no dependen solo de la constatación de una vulneración de la Constitución.

2.2. La limitación de efectos del fallo

La limitación de efectos del fallo es, sin duda, la parte más controvertida de la Sentencia del TC 182/2021. Se contiene en el fundamento jurídico sexto, en donde se dice lo siguiente:

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.

Las críticas a esa limitación de efectos han sido generalizadas. En todo caso, antes de manifestar nuestra opinión personal, consideramos oportuno analizar los distintos elementos de esa limitación de efectos:

- a) El párrafo transcrito pretende limitar la revisión de los actos de liquidación y autoliquidación del IIVTNU producidos antes del momento de dictarse la sentencia, de eso no hay duda.
- b) A tal efecto, prohíbe la revisión de las obligaciones tributarias devengadas que, a la fecha de dictarse la sentencia, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Se trata de una limitación que, como es obvio, tiene un componente material y otro temporal.

En relación con el componente material, la sentencia prohíbe la revisión de los actos y resoluciones firmes, lo que constituye una respuesta habitual en nuestro ordenamiento jurídico que, con mayor o menor acierto, pretende conciliar los principios de legalidad y seguridad jurídica, lo que se corresponde –en cierto modo– con las previsiones legales contenidas en distintas normas jurídicas.

Así, por ejemplo, vemos que el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) dispone que las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes «no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales», salvo que se tratara de procesos penales o contencioso-administrativos referidos a sanciones, que pudieran ver reducida la pena o la sanción. El artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, establece que:

Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

Asimismo, el artículo 19 del TRLRHL dispone que, en caso de que una sentencia judicial firme anulara una ordenanza fiscal, «se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada», salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia.

Por tanto, cabe decir que la regla general es la pervivencia de las sentencias con fuerza de cosa juzgada y de los actos administrativos firmes dictados en relación con una norma tributaria anulada, y, la excepción, la anulación de esos actos como consecuencia de una ulterior anulación de la disposición de carácter general. Aunque el artículo 40 de la LOTIC se refiere solo a las sentencias con fuerza de cosa juzgada,

lo cierto es que la jurisprudencia constitucional de los últimos años ha equiparado los actos administrativos firmes a las sentencias con fuerza de cosa juzgada⁶.

En relación con el componente temporal, la limitación se refiere a las obligaciones tributarias devengadas «decididas definitivamente» a la fecha de dictarse la sentencia. Cabe pensar que la referencia a la fecha de dictarse la sentencia podría estar motivada porque ese mismo día, a través de una nota informativa, se hizo público en la web del TC el contenido del fallo. Pero, en todo caso, creemos que se trata de una referencia temporal claramente desafortunada por un doble motivo: de un lado, porque resulta inverosímil que el mismo día de la votación y fallo se pueda dictar la sentencia que contiene dos votos particulares; y, de otro lado, porque generó una enorme confusión el hecho de que el artículo 38 de la LOTC dispusiera que las sentencias dictadas en un proceso de inconstitucionalidad «producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado"», mientras que la limitación de efectos se refería a un momento anterior, el de dictarse la sentencia⁷.

Como se desprende de lo expuesto, los problemas señalados se podrían haber evitado si la sentencia hubiera limitado efectos por referencia a una fecha cierta (que podría haber sido el 26 de octubre o cualquier otra) y no por referencia al momento de dictarse la sentencia. Ahora bien, la cuestión más relevante es si la sentencia puede, o no, limitar sus efectos por referencia a una fecha anterior a su publicación. En nuestra opinión, la respuesta es sencilla: si la sentencia puede limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, no hay ningún inconveniente en que pueda hacerlo mediante la introducción de limitaciones de carácter temporal⁸. Por tanto, la pregunta clave es si puede o no limitar sus efectos, que abordamos en el apartado siguiente.

Obviamente, no debe confundirse la fecha a la que se refiere la limitación de efectos (26 de octubre) con la fecha en que se produce la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales, que tiene lugar en el momento de publicación de la Sentencia del TC en el BOE, esto es, el 25 de noviembre de 2021⁹. Esta divergencia de fechas plantea una cuestión de claro interés jurídico: si la Administración podría aplicar en el periodo comprendido entre ambas fechas los preceptos declarados inconstitucionales. En mi opinión la respuesta es clara:

⁶ *Vid.*, por todas, la Sentencia del TC 60/2015, de 18 de marzo (NFJ057929), en la que se declaró inconstitucional la normativa que vinculaba los beneficios fiscales en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD) de la Comunidad Valenciana a los contribuyentes que tenían su residencia habitual en dicha Comunidad.

⁷ Sobre esta misma cuestión, *vid.* Aníbarro Pérez (2022, p. 12).

⁸ *Vid.*, en este mismo sentido, Utande San Juan (2021, p. 307).

⁹ Esta confusión se advierte en González de Lara Mingo (2021).

aunque en ese tiempo el artículo 107 del TRLRHL sigue en vigor, sería inaceptable y manifiestamente contrario al principio de buena administración que un ayuntamiento liquidara el impuesto aplicando unos preceptos cuya inconstitucionalidad es conocida¹⁰.

- c) La LOTC no prevé la posibilidad de que las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma puedan limitar sus efectos, lo que generó la mayor parte de las críticas vertidas sobre la Sentencia del TC 182/2021. Eso es cierto, pero también es cierto que existen otros precedentes en los que el TC limitó los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, entre los que cabe destacar la Sentencia del TC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499), que declaró la inconstitucionalidad del régimen de tributación conjunta obligatoria en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF); la Sentencia del TC 60/2015, de 18 de marzo, en la que se declaró inconstitucional la normativa que vinculaba los beneficios fiscales en el ISD de la Comunidad Valenciana a los contribuyente que tenían su residencia habitual en dicha Comunidad; la Sentencia del TC 140/2016, de 21 de julio (NCJ061472) (y las ulteriores 227/2016, de 22 de diciembre –NCJ061997–, y 92/2017, de 6 de julio –NCJ062551–), en la que se declaró la inconstitucionalidad de ciertas tasas judiciales por considerarlas contrarias al principio de tutela judicial efectiva; la Sentencia del TC 126/2019, de 31 de octubre, que consideró contrario al principio de no confiscatoriedad que la cuota de la plusvalía pudiera ser superior al incremento de valor obtenido¹¹.

En nuestra opinión, es razonable que el TC pueda limitar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad porque, de no ser así, se dificultaría todavía más la adopción de ese tipo de decisiones. Y, por supuesto, sería deseable que esa posibilidad estuviera oportunamente prevista en la LOTC. Ahora bien, una vez señalado lo anterior, creemos que resulta imprescindible motivar una decisión de esa naturaleza que carece de cobertura legal y limita el derecho a la defensa de los administrados.

¹⁰ En defensa de esta interpretación cabe citar el fundamento de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2020 (rec. núm. 810/2019 –NFJ078599–, ECLI:ES:TS:2020:2724), en la que se afirmó que:

el principio de buena administración, así como los del art. 103 CE, pueden imponer a la Administración el deber de anular de oficio una liquidación nula que se sabe, cuando se dictó, amparada en una norma que se sospecha, en un proceso judicial comunitario, contraria al Derecho de la UE.

En contra puede verse Utande San Juan (2021, p. 311), quien afirma que:

a las transmisiones realizadas entre el 26 de octubre y el 10 de noviembre de 2021 cabe aplicarles la normativa anterior, pues su expulsión solo se produce con la publicación de la Sentencia en el BOE y el Real Decreto-ley 26/2021 se ha publicado antes.

¹¹ En relación con esta cuestión, puede verse la sistematización de los distintos tipos de efectos de las sentencias del TC realizada por Utande San Juan (2021, p. 302).

En efecto, en las sentencias citadas en las que se limitaron los efectos de la declaración de inconstitucionalidad podemos ver que se justifica extensamente la decisión adoptada. Así, por ejemplo, en la Sentencia del TC 45/1989, que declaró la inconstitucionalidad sin nulidad, se dijo que «la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento», y que «la conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de este, sino en su omisión». Por ello, como «la infracción del principio constitucional de igualdad no podría ser reparada, en este caso, mediante la pura y simple extensión a los contribuyentes integrados en unidades familiares del régimen legal establecido para la tributación de quienes no lo están [...] sino que también habría de provocar, en el actual marco normativo, resultados irracionales e incompatibles, a su vez, con la igualdad», y de ese modo limitó la extensión de efectos de la sentencia.

En la Sentencia del TC 60/2015 citada, sobre discriminación a los no residentes en la aplicación del ISD, se limitaron los efectos en atención a la pluralidad de valores constitucionales concurrentes y, muy especialmente, en atención al principio de seguridad jurídica. Además, aunque la limitación de efectos prevista en el artículo 40 de la LOTC solo menciona los supuestos de cosa juzgada, consideró que en el caso concreto «el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no solo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

En la Sentencia del TC 140/2016, de 21 de julio (y las ulteriores 227/2016, de 22 de diciembre, y 92/2017, de 6 de julio), en la que se declaró la inconstitucionalidad de ciertas tasas judiciales por considerarlas contrarias al artículo 24.1 de la CE, se justificó la limitación de efectos por considerar que no existió «impedimento injustificado para el acceso a la Justicia» en quienes pagaron tempestivamente la tasa.

En la Sentencia del TC 126/2019 citada, también se motivó la limitación de efectos con fundamento en el principio de seguridad jurídica, y se dijo que:

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.

En la Sentencia del TC 182/2021, sin embargo, no se contiene la más mínima motivación de una decisión que restringe el derecho a la defensa de los afectados y carece de la autorización legal, lo que probablemente fundamente la impugna-

ción de alguno de los afectados y, quizás, sea determinante para que jueces y tribunales inapliquen esa limitación de efectos¹².

- d) Además de ello, la sentencia considera situaciones consolidadas y no susceptibles de revisión «(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». De este modo, la sentencia equipara dos situaciones claramente distintas: la de los actos y sentencias firmes y la de los actos susceptibles de impugnación, lo que conlleva una severa e injustificada restricción para la revisión de estos últimos.

Son muchas y diversas las situaciones afectadas por esta restricción: a) la del contribuyente que no pensaba recurrir la liquidación administrativa y después del 26 de octubre, tras descubrir que el impuesto exigido tiene una base inconstitucional, impugna el acto administrativo y solicita su anulación; b) la del contribuyente que pocos días antes del 26 de octubre recibió una liquidación administrativa y, confiando en la existencia de un plazo de 30 días para impugnar la actuación administrativa, pospuso la presentación del recurso a un momento posterior; c) la del contribuyente que presentó su autoliquidación hace menos de cuatro años y, confiando en la actuación del TC, retrasó el momento de instar la rectificación de la autoliquidación para no soportar los altos costes de un proceso; d) la del contribuyente que pocos días antes de dictarse la sentencia autoliquidó el impuesto compelido por la existencia de un deber legal y confiando en el Estado de Derecho; e) la del contribuyente que incumplió su deber de autoliquidar y ahora se ve exonerado del cumplimiento de ese deber, en lo que podríamos denominar una discriminación positiva deriva del incumplimiento de su deber de contribuir¹³.

¹² La falta de motivación es reconocida por Utande San Juan (2021, p. 306), quien considera que:

cuando se decide tratar igual la firmeza judicial y la administrativa, parece lógico hacer lo mismo respecto de las autoliquidaciones cuya rectificación ex art. 120.3 LGT no se haya instado antes de la Sentencia. Si la LOTC considera que, por razones de seguridad jurídica, una declaración de inconstitucionalidad no debe permitir que se reabran las situaciones cerradas judicialmente y el TC, por razones de equidad, extiende lo anterior a las cerradas administrativamente, no tendría sentido –a nuestro juicio–, dejar fuera los ingresos tributarios efectuados mediante autoliquidación. En otras palabras, si la nulidad no beneficia a quien se aquietó frente a una liquidación del IIVTNU (bien resulte de una declaración, bien de la regularización de una autoliquidación previa), no encontramos razón para que beneficie a quien ingresó mediante autoliquidación y no intentó su rectificación. Parece que la ratio que guía al Tribunal ha de jugar igual en ambos casos. Esta es la solución que adopta la Sentencia, FJ 6 B), siguiendo a la STC 45/1989, FJ 11. Si otros pronunciamientos del Tribunal en los que se modulaban los efectos no han especificado nada sobre las autoliquidaciones, cabe entender que ha sido, bien por entenderlas incluidas dentro de las situaciones consolidadas.

¹³ Una descripción de las distintas hipótesis planteadas y de las distintas opciones de impugnación en cada una de ellas puede verse en Esclapez y Marín-Barnuevo (2020). *Vid.* también Aníbarro Pérez (2022).

Vemos, pues, que atribuir la consideración de «situaciones consolidadas» a los supuestos en que el contribuyente no ha ejercitado un derecho de impugnación que todavía le asiste es totalmente desafortunado. En primer lugar, porque son situaciones claramente distintas y merecen un tratamiento desigual; en segundo lugar, porque esa equiparación produce un efecto jurídicamente inadmisibles, como es la ablación de un derecho a la impugnación que, además, puede producir una ventaja fiscal para los incumplidores de la norma jurídica; y, en tercer lugar, porque la sentencia no contiene la más mínima motivación de una severa restricción de derechos que carece de fundamento legal.

Como señala Orón Moratal (2021), la sentencia

presenta un contenido que se separa bastante de cuanto se ha visto que ha ocurrido en la jurisprudencia previa, y que además, en mi opinión, está lleno de medias verdades y resulta discriminatorio, careciendo de la más mínima motivación para justificar la discriminación, pudiendo por ello no ser solo discrecional, si es que lo puede ser, sino también arbitrario¹⁴.

Y es que, en este caso, la imprescindible motivación de la decisión que, como decíamos, no se realizó, era muy difícil de articular, porque ni siquiera las genéricas invocaciones a la seguridad jurídica podrían servir para dicha motivación, porque en estos casos no se podía acudir al principio de seguridad jurídica «dado que es precisamente ese principio el que se ve afectado y excepcionado con los efectos declarados» (Orón Moratal, 2021), como tampoco se podría invocar el deber de contribuir y el principio de equilibrio presupuestario, «teniendo en cuenta que es un impuesto potestativo, que afecta a muchos municipios con condiciones presupuestarias bien distintas, que cada uno tiene las respectivas relaciones tributarias con sus contribuyentes, y que la propia sentencia admite que el impuesto tampoco afecta a la esencia de dicho deber, pues tampoco parece que sean razones y valores que pudieran expresarse» (Orón Moratal, 2021).

Por todo ello creemos que esa limitación de efectos será probablemente desoída por los tribunales de justicia que, presumiblemente, antepondrán el principio de tutela judicial efectiva al conocer de los recursos interpuestos por los contribuyentes que, dentro del plazo legalmente establecido, recurrieron las liquidaciones del IIVTNU o instaron la rectificación de sus autoliquidaciones. Y si estuviéramos equivocados y los jueces nacionales no amparasen a quienes reivindican su legítimo derecho de defensa, no hay que descartar que el conflicto sea finalmente elevado al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), invocando por parte

¹⁴ *Vid.* también, sobre esta misma cuestión, Anibarro Pérez (2022, p. 13).

de los perjudicados la vulneración de ese derecho, reconocido en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)¹⁵.

- e) En todo caso, consideramos oportuno destacar que la pretensión de la sentencia de tratar las autoliquidaciones y liquidaciones impugnables como situaciones consolidadas podría suponer, en el peor de los casos, una restricción parcial del derecho de impugnación, pero en ningún caso una restricción absoluta. Con esta afirmación queremos subrayar que el TC ha pretendido establecer una limitación referida, única y exclusivamente, a la posibilidad de revisar las obligaciones tributarias «con fundamento en la presente sentencia». Por tanto, no existe limitación alguna para la impugnación de las liquidaciones o autoliquidaciones anteriores al 26 de octubre de 2021, siempre que se hiciera con otro fundamento distinto de la mera invocación de la Sentencia del TC 182/2021¹⁶. O, por decirlo más claro, lo que probablemente pretendía la sentencia era evitar que todos los contribuyentes presentaran un escrito pidiendo que se le devolviera la cuota pagada como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad.

Siendo así, no habría obstáculo alguno en tramitar y resolver cualquier tipo de recurso contra esos actos de cuantificación de la obligación tributaria que tuvieran un fundamento distinto: error en la cuantificación, en los sujetos pasivos, en la aplicación de bonificaciones, etc. Y ello abocaría a la estimación del recurso en caso de que para su resolución fuera preciso aplicar el artículo 107 del TRLRHL, porque la declaración de su inconstitucionalidad ha determinado su expulsión del mundo jurídico.

Esta interpretación nos lleva a cuestionar si es posible la impugnación de los actos de liquidación o la revisión de las autoliquidaciones invocando «el fundamento del

¹⁵ Son muchas las sentencias del TEDH en las que se aborda esta cuestión, entre las que cabe destacar las siguientes: la Sentencia del TEDH de 21 de febrero de 1975, asunto *Golder contra el Reino Unido*, demanda núm. 4451/70, §§ 28-36, con citas a las Sentencias del TEDH de 13 de julio de 1995, asunto *Tolstoy Miloslavsky c. Reino Unido*, y de 17 de julio de 2007, asunto *Mehmet y Suna contra Turquía*, en donde se reconoce que

Una restricción impuesta al acceso a un órgano jurisdiccional no será compatible con el artículo 6.1 a menos que persiga un objetivo legítimo y exista una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y el objetivo legítimo que se pretende alcanzar.

Aunque el TEDH excluye de su ámbito de protección los conflictos que no tienen naturaleza «civil» y, por tanto, los que tienen por objeto la aplicación del ordenamiento tributario, en los supuestos de solicitud de reembolsos ha considerado que prevalece la naturaleza «patrimonial» de la reclamación y ha admitido su competencia para conocer de la vulneración del artículo 6.1 del CEDH (*vid.*, entre otras, las Sentencias del TEDH de 10 de marzo de 1980, asunto *König contra República Federal de Alemania*, demanda núm. 6232/73; 8 de julio de 1987, asunto *Baraona contra Portugal*, demanda núm. 10092/82; y de 23 de octubre de 1997, asunto *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society contra Reino Unido*, demanda núm. 117/96).

¹⁶ *Id.*, en este mismo sentido, Utande San Juan (2021, p. 307) y González de Lara Mingo (2021, p. 3).

fundamento de la sentencia», esto es, denunciando que el impuesto determina en el caso concreto una carga tributaria excesiva que resulta contraria al principio de capacidad económica. En estos casos no se habría invocado la Sentencia del TC 182/2021, que es lo que prohíbe la sentencia, y por tanto debería admitirse a trámite el recurso interpuesto. Y, superado ese primer obstáculo, el juez o tribunal debería aplicar las reglas de cuantificación del impuesto para apreciar la vulneración del principio de capacidad económica denunciada, lo que abocaría a la estimación del recurso como consecuencia de la imposibilidad de aplicar esas reglas después de la publicación de la Sentencia del TC 182/2021.

- f) Una interpretación distinta, en la que se limitara radicalmente el derecho de impugnación de las liquidaciones no firmes y el derecho de rectificación de las autoliquidaciones, sería manifiestamente contraria al derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24 de la CE¹⁷, y podría ser también contrario a lo dispuesto en el artículo 1 del CEDH, en donde se reconoce que:

Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Aunque es obvio que el cumplimiento de las obligaciones tributarias queda fuera del ámbito de protección de ese artículo 1 del CEDH, lo cierto es que en el supuesto estudiado no se cuestionaría la privación patrimonial derivada del pago de los impuestos, sino la limitación del derecho de reembolso de unos impuestos pagados en aplicación de una ley declarada inconstitucional. Y, siendo así, existen precedentes en los que el TEDH ha reconocido su competencia para garantizar la protección de los intereses patrimoniales de los contribuyentes perjudicados por el establecimiento de medidas restrictivas de su derecho legítimo de reembolso¹⁸.

¹⁷ Por este motivo entendemos que es inconstitucional la reforma del IIVTNU operada en Bizkaia y Álava, porque establecen una limitación del derecho de defensa de los contribuyentes al disponer que:

No serán objeto de revisión las obligaciones tributarias devengadas por este Impuesto que, a fecha del dictado de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme.

También se manifiesta crítica con esta reforma Celaya Acordarrementería (2021). Suberbiola Garbizu (2022), pese a describir esa regulación, no formula ninguna crítica a su contenido.

¹⁸ *Vid.*, en este sentido, la Sentencia del TEDH de 27 de septiembre de 2011 (caso *Agurdino SRL contra Moldavia*, demanda núm. 7359/06), que enjuicia un supuesto en el que la Administración tributaria le deniega a una empresa (que desarrollaba su actividad en la «Zona Económica Libre Expo-Business-Chişinău») la aplicación de una exención prevista en la Ley del IVA. El contribuyente recurrió la liquidación

Después de realizar las anteriores consideraciones podemos realizar una valoración personal de la limitación de efectos analizada:

- a) El hecho de que el TC pueda limitar los efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad nos parece positivo porque, de no ser así, es muy probable que se intensificara la tendencia a la conservación de las normas enjuiciadas y ello tendría un efecto negativo en la mejora de nuestro ordenamiento jurídico y, muy especialmente, en el ámbito del Derecho Tributario¹⁹.

De hecho, los reproches vertidos a la desidia del legislador en la Sentencia del TC 182/2021 permiten entender que el juicio de constitucionalidad de 2021 no es muy distinto del de 2017, pero en aquella ocasión el tribunal optó por una solución conservadora para evitar las consecuencias económicas de una declaración de inconstitucionalidad²⁰. En este sentido resulta oportuno recordar que la recaudación anual del IIVTNU es, aproximadamente, de 2.500 millones de euros, por lo que la declaración de inconstitucionalidad podría suponer unas devoluciones de impuestos de 10.000 millones de euros por los cuatro años en los que se podría instar la devolución de lo pagado, lo que evidentemente condiciona la decisión de los magistrados que deben enjuiciar su constitucionalidad y valorar los efectos que conlleva.

y la Corte Suprema de Justicia reconoció el derecho a la exención, pero poco después el legislador dictó una nueva ley aclarando el alcance de la exención controvertida para neutralizar la doctrina de la Corte Suprema. Con fundamento en esta «aclaración legal» la Administración tributaria solicitó a la Corte Suprema la revisión de la sentencia dictada, lo que motivó una nueva sentencia que estimaba las pretensiones de la Administración y obligaba al contribuyente a pagar la cantidad inicialmente reconocida como exenta. Unos meses más tarde se declaró la inconstitucionalidad de la ley aclaratoria, lo que motivó que la empresa solicitara a la Corte Suprema una nueva revisión del proceso, que fue rechazada por el órgano jurisdiccional. Al plantearse ante el TEDH este conflicto –de naturaleza esencialmente tributaria– consideró que la decisión de la Corte Suprema vulneraba el principio de seguridad jurídica y, también, el derecho de propiedad del contribuyente, en tanto que tenía una «posesión» a los efectos de lo dispuesto el CEDH. A tal efecto, el TEDH consideró que la anulación de la sentencia que reconocía su derecho de reembolso constituyó «una injerencia en el derecho del beneficiario de la sentencia al goce pacífico de esa posesión», lo que provocó que el contribuyente hubiera soportado «una carga individual y excesiva».

¹⁹ Como afirmara García de Enterría (1989, p. 15), «la alternativa real a la prospectividad de las Sentencias no es, pues, la retroactividad de las mismas, sino la abstención en el descubrimiento de nuevos criterios de efectividad de la Constitución».

²⁰ *Vid.*, en sentido similar, Lago Montero (2022, p. 41), donde afirma que:

este pronunciamiento cabe calificarlo de atrevido, cuando menos, vista la tradicional prudencia que ha venido esgrimiendo nuestro T.C. cuando se ha enfrentado a normativas tildadas de inconstitucionales por friccionar con el principio de capacidad económica. Nuestro T.C., que suele pecar de pacato, por respetuoso extremo de la potestad legislativa, se ha tirado ahora a la piscina con arrojo, y no sabemos si con previa verificación de que el agua era suficiente y no salpicaba en demasía a cuantos se encontraban alrededor.

En ese contexto, cabe pensar que hubiera sido preferible una declaración de inconstitucionalidad incondicionada en el año 2017 con efectos meramente prospectivos, lo que hubiera evitado la exacción de un impuesto inconstitucional durante más de cuatro años y, también, la enorme litigiosidad asociada al desafortunado fallo de las sentencias dictadas en 2017. De ese modo, los problemas de inconstitucionalidad se habrían corregido hace años y nos habríamos evitado esta nueva sentencia sobre la constitucionalidad de la plusvalía, que, por los problemas señalados, volverá a generar una enorme litigiosidad²¹.

- b) Claro que sería deseable que esa limitación de efectos estuviera prevista en la LOTC, porque de este modo se definirían claramente las condiciones de su aplicación y ello redundaría en una mejora de la seguridad jurídica.
- c) En el supuesto enjuiciado en la Sentencia del TC 182/2021 no concurren las circunstancias exigibles para establecer una limitación de efectos que comprenda también las liquidaciones y autoliquidaciones susceptibles de impugnación o rectificación en el momento de dictarse la sentencia, por varios motivos:
 - En primer lugar, porque una limitación de esa naturaleza cercena el derecho de defensa de los contribuyentes y daña la confianza de los ciudadanos en la justicia, por lo que solo debería ser adoptada en circunstancias extraordinarias y mediante una exhaustiva motivación que explicara las causas que obligan a la toma de esa decisión y se pusiera de manifiesto la inviabilidad de cualquier otra solución alternativa.
 - Además, en el caso enjuiciado la inconstitucionalidad estaba advertida desde hace muchos años y denunciada por la doctrina de forma consistente, por lo que el Gobierno y el Parlamento conocen desde hace más de diez años los problemas de constitucionalidad de este impuesto y, pese a ello, no han actuado en todo ese tiempo para tutelar los derechos de los contribuyentes²².

²¹ Herrera Molina (2020, p. 23) ya formuló una propuesta similar al analizar la Sentencia del TC 126/2019, afirmando que si el tribunal:

estaba preocupado por la pérdida de recursos municipales, podía haber optado –como ha hecho otras veces– por otorgar un plazo máximo al legislador, transcurrido el cual el impuesto resultaría nulo e inaplicable. Además, podía haber señalado que tal nulidad implicaría una responsabilidad financiera del Estado hacia las Haciendas Locales.

²² Sin pretensión de exhaustividad, podemos citar en esa relación los siguientes trabajos: Varona Alabern (2010, pp. 65 y ss.); Rovira Ferrer (2013, p. 8); Chico de la Cámara (2013, pp. 11 y ss.); Marín-Barnuevo Fabo (2013, pp. 105 y ss.); Falcón y Tella (2013); Navarro Egea (2014, pp. 97 y ss.); Calvo Vérguez (2014, pp. 143 y ss.); Magraner Moreno (2014); San Martín Rodríguez (2014, pp. 85 y ss.); Luque Mateo (2014); Prósper Almagro (2014, pp. 49 y ss.); Cayón Galiardo (2015, pp. 15 y ss.); Del Blanco García y García Carretero (2015, pp. 63 y ss.); Bris Gómez (2015, pp. 147 y ss.); Teixidor Martínez y Revilla Rodríguez (2016, pp. 5 y ss.); Colao Marín (2016, pp. 55 y ss.).

- Incluso prescindiendo de las denuncias realizadas por la doctrina, ciñéndonos exclusivamente a la jurisprudencia del TC, podemos datar las denuncias de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal en febrero de 2017, cuando se publica la Sentencia del TC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176), referida a la regulación del impuesto en Guipúzcoa.
- De hecho, en ese año 2017, todos los territorios forales adecuaron su normativa a las exigencias contenidas en las sentencias que apreciaron la vulneración del principio de capacidad económica en los casos en que se exigía el impuesto pese a no haberse producido incremento de valor de los terrenos.
- En el año 2019 se recordó la existencia de un problema serio con la regulación de este impuesto en la Sentencias del TC 126/2019, de 31 de octubre, en la que puso de manifiesto que las reglas de cuantificación de la plusvalía podían vulnerar el principio de no confiscatoriedad.
- Por tanto, cuando en octubre de 2021 se produce ese nuevo enjuiciamiento, el TC debió tomar en consideración esas circunstancias y reconocer especial protección a los contribuyentes que habían seguido pagando un impuesto inconstitucional, y no al Estado que con su inactividad consintió la exigencia de un impuesto que vulneraba distintos principios de justicia tributaria y, además, generaba enormes costes de gestión en sede administrativa y judicial.
- Consecuentemente, no puede apreciarse la existencia de buena fe en la actuación del Gobierno, que es uno de los requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) para considerar justificada la limitación de efectos de las sentencias²³. De hecho, la inactividad del Gobierno en relación con el IIVTNU resulta muy similar a la apreciada por el TJUE cuando rechazó limitar los efectos de la sentencia sobre el llamado céntimo sanitario²⁴.
- Esa conclusión podría parecer injusta para los ayuntamientos, que también sufrieron las consecuencias de la primera sentencia y de la inactivi-

²³ La jurisprudencia del TJUE tiene establecido que para que resulte admisible la limitación de efectos es necesario que concurren dos criterios esenciales: «la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves» (véanse, en particular, las Sentencias del TJCE de 10 de enero de 2006, *Skov y Bilka*, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, *Kalinchev*, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50; Sentencias del TJUE de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC SA y otros*, C-338/11 a C-347/11, p. 59 –NFJ046753–; de 23 de octubre de 2012, *Emeka Nelson y otros*, C-581/10 y C-629/10, ap. 91 –NCJ057422–; de 21 de marzo de 2013, *RWE Vertrieb AG contra Westfalen eV.*, C-92/11, ap. 56 y ss.).

²⁴ Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto *Transportes Jordi Basora contra la Generalitat de Catalunya*, C-82/12 (NFJ053503), en la que se enjuiciaba la adecuación al Derecho de la Unión del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

dad del legislador. Pero también es cierto que la plusvalía municipal es un impuesto potestativo y, además, los ayuntamientos tampoco utilizaron los márgenes que tienen de modulación del impuesto mediante la introducción de porcentajes de incremento de valor del suelo inferior al máximo previsto en la ley o unos tipos de gravamen inferiores al 30 % que, como máximo, preveía el artículo 108 del TRLRHL.

- Además, también se puede reprochar a los ayuntamientos que tuvieron establecido un modelo de gestión mediante autoliquidación, cuando lo cierto es que disponen de todos los datos necesarios para dictar la liquidación sin establecer un modelo de gestión mediante autoliquidación. Por tanto, no es descabellado que asuman una parte de las consecuencias negativas derivadas de ese modelo de gestión que, en lo que ahora importa, contempla la posibilidad de que el contribuyente pueda instar la rectificación de la (falsa) autoliquidación durante un plazo de cuatro años.
 - Y, en su caso, la asunción por parte de los ayuntamientos del coste de devolución de las cuotas pagadas por el IIVTNU siempre podría dar lugar a una compensación específica en los presupuestos generales del Estado con la finalidad de garantizar la estabilidad presupuestaria de las haciendas locales en un caso como el considerado, en el que el Gobierno habría sido el principal responsable de la declaración de inconstitucionalidad y ulterior reconocimiento del de devolución de las cuotas tributarias ingresadas.
- d) Por todo ello, (i) pese a considerar que, en términos abstractos, puede tener justificación la limitación de efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma tributaria (en tanto puede contribuir a la depuración del ordenamiento jurídico); (ii) y pese a que creemos que en el supuesto enjuiciado hubiera podido admitirse la limitación de efectos en relación con las sentencias con fuerza de cosa juzgada y las resoluciones administrativas firmes (que, en su caso, podrían reclamar por la vía de responsabilidad patrimonial), (iii) entendemos que carece de justificación la limitación de efectos con respecto a las liquidaciones y autoliquidaciones susceptibles de revisión y rectificación en el momento de dictarse la sentencia, no solo por su falta de motivación, sino por la desprotección que produce en los contribuyentes que estaban en plazo de instar un procedimiento de anulación de su liquidación o autoliquidación en el ejercicio de su legítimo derecho de defensa.

2.3. El *overruling* o cambio de criterio

Otro de los aspectos controvertidos de la Sentencia del TC 182/2021 es el *overruling* o cambio de criterio, que motivó incluso la formulación de un voto particular por parte del magistrado Conde-Pumpido Tourón, al que se adhirió la magistrada doña Balaguer Callejón.

El voto particular comienza reconociendo que el Pleno del Tribunal goza de libertad para separarse de su doctrina anterior, pero entiende que «no era este el caso ni el momento propicio para hacerlo, porque no nos encontramos ante una nueva realidad social o jurídica que propiciase la oportunidad de tal cambio». Añade que entre los factores que debieron tomarse en consideración para el cambio de doctrina debió haberse valorado «la importantísima repercusión económica que esta decisión va a causar en los miles de municipios que están a punto de aprobar sus presupuestos para el año próximo; todo ello en una situación social y económicamente tan delicada como la actual». Finalmente, afirma que cuando se acuerda un completo cambio de criterio es necesario realizar una especial justificación de ese cambio de criterio.

En nuestra opinión, es completamente cierto que ha existido un *overruling*, pero ello, en lugar de una valoración negativa, merece una clara valoración positiva, porque reconoce al principio de capacidad económica el significado y alcance que le corresponde, y porque acierta al identificar los problemas de constitucionalidad del impuesto con las reglas de determinación de la base imponible.

En relación con las tres consideraciones específicas contenidas en el voto particular consideramos que la primera de ellas no es totalmente cierta, porque el periodo transcurrido entre las primeras sentencias y la Sentencia del TC 182/2021 han sucedido muchas cosas que propician ese cambio de criterio. En ese periodo de tiempo se ha constatado el fracaso de una jurisprudencia que: a) identificaba incorrectamente los problemas del IIVTNU y entendía que vulneraba el principio de capacidad económica como fundamento del tributo, cuando lo cierto es que su déficit constitucional residía en las reglas de determinación de la base imponible y, por tanto, el principio constitucional vulnerado era el de capacidad económica como fundamento de la imposición; b) limitaba injustificadamente el control de constitucionalidad de los tributos, individualmente considerados, por vulneración del principio de capacidad económica como medida de la imposición, como explicamos con detalle en el apartado siguiente; y c) contenía un fallo difícilmente inteligible que aumentó enormemente los costes de gestión del impuesto, la litigiosidad y la frustración de todos los operadores jurídicos.

Ese ha sido el cambio de escenario producido en estos últimos años que justifica el cambio de doctrina y que nos sirve también para contestar a la tercera de las consideraciones del voto particular, en la que se reprocha la falta de justificación del cambio de doctrina. Porque el tribunal demostró el valor necesario para asumir el error y revisar su jurisprudencia anterior²⁵, pero no se le podía pedir, además, que incorporase a la fundamentación jurí-

²⁵ Resulta oportuno citar en este punto el trabajo de Palao Taboada (2017, p. 23), en el que se preguntaba: «¿Tendrá el TC el valor de rectificar la errónea doctrina de las sentencias ya dictadas cuando resuelva las cuestiones de inconstitucionalidad todavía pendientes?».

dica del fallo un relato detallado de las principales críticas realizadas a la anterior doctrina, de toda la problemática asociada a la compleja aplicación del impuesto, del incremento de la litigiosidad y la heterogeneidad de soluciones judiciales, de la necesaria intervención del Tribunal Supremo para unificar el criterio interpretativo del fallo del TC, del enfado de los contribuyentes con las instituciones o de la manifiesta lesión del principio de seguridad jurídica. Esa puede ser, en nuestra opinión, la explicación de que la justificación del fallo no sea más extensa y detallada.

Y, en último lugar, la consideración sobre los costes económicos que implica el fallo, creo que ya lo hemos tratado convenientemente en el epígrafe anterior, por lo que resulta improcedente reiterar que los contribuyentes que llevan cuatro años pagando un impuesto que sabían inconstitucional merecían una especial protección jurídica, dada la desidia del Gobierno y del Parlamento en este largo periodo de tiempo.

2.4. Consideraciones sobre el principio de capacidad económica

La Sentencia del TC 182/2021 contiene un importantísimo cambio de doctrina constitucional sobre el principio de capacidad económica.

En la Sentencia del TC 26/2017, el tribunal había afirmado que el cumplimiento del principio de capacidad económica como fundamento del tributo era exigible en cada una de las figuras integrantes de nuestro sistema tributario, mientras que el principio de capacidad económica como medida de la imposición era solo exigible «en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE».

Se trataba de una interpretación del principio de capacidad económica muy dañina para la efectiva consecución de un sistema tributario justo, que criticamos abiertamente en un trabajo anterior²⁶, en el que básicamente decíamos lo siguiente:

- a) La interpretación de que solo es exigible el respeto al principio de capacidad económica, en su dimensión de modulación de la carga tributaria, en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir, debe ser rechazada. De un lado, porque no existe ningún fundamento jurídico para aplicar en este ámbito la misma solución articulada para identificar el ámbito de aplicación del real decreto-ley en materia tributaria; y, de otro, porque aboca a una solución claramente insatisfactoria, como es renunciar

²⁶ Nos referimos a Marín-Barnuevo Fabo (2017, pp. 5 a 44).

al control constitucional de los tributos a los que sí puede exigírsele una mayor adecuación al principio de capacidad económica²⁷.

- b) Coincidimos, por tanto, con Rodríguez Bereijo (2009, p. 395) cuando afirmaba que:

de qué sirve a la garantía del contribuyente frente al poder fiscal que un tributo (un impuesto) haya de acomodarse a la capacidad económica, si luego, al medir la carga tributaria que ha de soportar cada contribuyente, el legislador puede apartarse libremente de ella como criterio de medida de la contribución, sin que existan razones de practicabilidad, técnicas o fácticas, que puedan justificarlo.

- c) Pero es que, además, creemos que la doctrina defendida en las sentencias de 2017 no se correspondía fielmente con el enjuiciamiento constitucional llevado a cabo en el caso concreto, porque el IIVTNU sí somete a gravamen una capacidad económica real o potencial, como es el incremento de valor del suelo urbano, por lo que no había vulneración del principio de capacidad económica como fundamento del tributo. Lo que sucedía es que las reglas de cuantificación del tributo determinaban que el impuesto sea exigible en todo caso, con independencia de las circunstancias concurrentes en el caso concreto, lo que determina que fueran las *reglas de cuantificación* las que impiden excluir de gravamen las situaciones de inexistencia de incremento²⁸. Por tanto, aunque la diferencia en ese supuesto fuera ciertamente sutil, creemos que la vulneración realmente producida en el caso enjuiciado en 2017 es del principio de capacidad económica como «medida» de la imposición²⁹, pese a que la construcción dogmática del fallo defienda la inviabilidad de realizar ese control en cada uno de los tributos del sistema³⁰.

²⁷ En expresión de Rodríguez Bereijo (2009, p. 395):

el corolario que se desprende de esta doctrina es que el principio constitucional de capacidad económica deja de constituir un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador y fundamento de un derecho reaccional para convertirse en un principio programático, en un mero criterio orientador e inspirador de su tarea legislativa cuando se trata de impuestos que por su naturaleza y caracteres no resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir.

²⁸ En efecto, en nuestra opinión, el impuesto somete a gravamen una manifestación de capacidad económica potencial y por ello no se consideró contrario al principio de capacidad económica hasta que empezó la crisis y se constató que las reglas de cuantificación no permiten modular la presión fiscal en los casos en que la mayor parte del periodo de generación del incremento tenía lugar entre 2007 y 2015, en los que no hubo un incremento real del valor de los inmuebles.

²⁹ De hecho, la declaración de inconstitucionalidad afecta a los artículos 4 y 7 de la norma foral, que son los que regulan la base imponible, y no al artículo 1 que es el que regula el hecho imponible.

³⁰ De modo similar a lo que sucedía en el enjuiciamiento del impuesto sobre actividades económicas (IAE) llevado a cabo en la Sentencias del TC 193/2004, de 4 de noviembre (NFJ018541), cuya regulación impedía medir la capacidad económica concreta en casos de cese de la actividad, el IIVTNU tiene una

Esa crítica publicada a las pocas semanas de conocerse la Sentencia del TC 26/2017 coincide, en lo sustancial, con la realizada poco después por Palao Taboada (2017), con las críticas vertidas unos años más tarde por Herrera Molina (2020) y, también, con la posición recientemente mantenida por Rodríguez Bereijo (2021), en la que pone de manifiesto la incongruencia de aquella doctrina constitucional y anticipa la posibilidad de que se produzca «una revisión o matización por parte del TC de su propia jurisprudencia».

Por ello consideramos un acierto que la Sentencia del TC 182/2021 reconozca abiertamente que «los postulados sobre el principio de capacidad económica como criterio de la tributación plasmada en las sentencias relativas al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana –foral y común– merecen ser revisados». Y, a tal efecto, ponga de manifiesto las tres principales razones para entender que debe modificarse la doctrina recogida en las sentencias de 2017 y reconocerse expresamente la exigencia de que cada tributo cumpla con las exigencias del principio de capacidad económica, como fundamento y como medida de la imposición: a) porque las sentencias de 2017 sobre el IIVTNU se basaron en un pronunciamiento aislado, el Auto del TC 71/2008, de 26 de febrero (NFJ043198) que la propia Sentencia del TC 26/2017 dice desechar; b) porque el artículo 31.1 de la CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga «de acuerdo con su capacidad económica»; cualidad subjetiva del obligado a contribuir que opera en la configuración de cada tributo; y c) porque puede considerarse predominante la doctrina del tribunal que declara que el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos que, por imperativo del artículo 31.1 de la CE, solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida –en función– de la capacidad económica.

Con este reconocimiento queda convenientemente aclarada la confusión generada con las sentencias sobre el IIVTNU de 2017 y queda confirmado que el principio de capacidad económica como medida de la imposición resulta exigible en cada figura del sistema tributario, lo que solo puede merecer una valoración positiva. A partir de ahí, la Sentencia del TC 182/2021 realiza una exposición ordenada y sintética del significado y alcance del principio de capacidad económica para identificar los distintos factores que pueden modular su exigencia en cada caso concreto, cuyo contenido esencial es el siguiente: a) «el principio de capacidad económica como parámetro de la imposición no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias», porque opera con mayor intensidad en los impuestos que en las tasas, y también se refleja mejor en las obligaciones tributarias principales que en las accesorias; b) «el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configura-

regulación que impide medir la capacidad económica concreta en los supuestos de inexistencia de incremento de valor del suelo, lo que la propia sentencia considera que podría solucionarse si se reconociera la posibilidad de acreditar la distinta intensidad de realización del hecho imponible, que en nuestra opinión constituiría un parámetro más en la determinación de la «medida» de la capacidad económica subjetiva sometida a tributación.

ción de los tributos», por lo que escapa del control constitucional enjuiciar si las soluciones adoptadas en cada caso concreto son las más correctas técnicamente; c) «es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución», de tal modo que es constitucional el establecimiento de exenciones y bonificaciones que respondan a fines de interés general, el establecimiento de medidas orientadas a prevenir el fraude que puedan menoscabar el principio de capacidad económica (siempre que no sean desproporcionadas) y la utilización de métodos de cuantificación que no midan con precisión la capacidad económica subjetiva pero que tengan por objeto simplificar la gestión tributaria.

Por otro lado, consideramos que tiene una extraordinaria relevancia jurídica el fundamento utilizado por el TC para considerar que en el caso enjuiciado se ha producido una vulneración del principio de capacidad económica, al afirmar que:

el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

Se trata de una afirmación de enorme relevancia porque reconoce la vulneración del principio de capacidad económica de los sistemas de determinación de bases imponibles que tengan carácter objetivo y obligatorio; si no en todo caso, sí al menos en los supuestos en que utilizaran datos ajenos a la realidad del mercado³¹. Lo cual permitiría cabalmente concluir que el IAE es inconstitucional por vulneración del principio de capacidad económica, porque este impuesto determina la cuota de forma objetiva y obligatoria y, además, para su cuantificación se utilizan unas referencias que fueron fijadas hace más de treinta años y están totalmente desactualizadas.

También sería contraria al principio de capacidad económica, por ese mismo motivo, la nueva regulación de la base imponible del ISD y del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, en tanto establece que los bienes inmuebles se integrarán en la base imponible por el «valor de referencia» previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario³². En ese caso, advertimos que la nueva regulación contenida en la Ley 11/2021,

³¹ Como dice Utande San Juan (2021, p. 298), el legislador puede renunciar a la medición exacta de la capacidad económica mediante el establecimiento de un método objetivo de determinación de la base imponible, «pero de forma justificada y sujeto a un escrutinio de razonabilidad, que será tanto más estricto cuanto más se aleje de la realidad el método elegido normativamente».

³² *Vid.* el artículo 9.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), y el artículo 10.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba

de 9 de julio, ha establecido una regla «objetiva y obligatoria» de determinación de la base imponible; y también es posible entender que la valoración de esos inmuebles es ajena a la realidad del mercado, por basarse en una muestra estadística poco representativa del mercado³³ que, además, fue obtenida en un periodo de tiempo alejado del momento en que se realizó la transacción gravada³⁴.

2.5. El fundamento constitucional de la plusvalía municipal

La sentencia también tiene un cambio de criterio en relación con el fundamento constitucional de la plusvalía, que en la Sentencia del TC 26/2017 se identificaba con el mandato contenido en el artículo 47 de la CE que, como es sabido, establece que «La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos».

La Sentencia del TC 182/2021 dice en su fundamento jurídico tercero que el IIVTNU «no resulta ser (o al menos no en exclusiva) un gravamen de las denominadas plusvalías inmerecidas de los titulares del suelo urbano, puesto que somete a tributación todo incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos objeto de transmisión durante los años de tenencia en el patrimonio del sujeto» y, además, lo hace sin tomar en consideración la actuación pública efectivamente producida durante el periodo de generación del incremento de valor.

Esa afirmación nos parece totalmente afortunada porque es cierto que la exigibilidad del impuesto está totalmente dissociada de la acción urbanística, pública o privada, realizada en el terreno durante el periodo de generación del incremento de valor. Y, además, como también destaca la sentencia, los costes de urbanización son normalmente soportados por los propietarios de los terrenos³⁵.

el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD).

³³ Según se desprende del Informe Anual del Mercado Inmobiliario publicado en octubre de 2021, las transacciones consideradas para la determinación de los valores de referencia han sido 563.309 compraventas. Ello significa que para 2022 se ha establecido un valor de referencia, general y objetivo, de todos los inmuebles de todo el territorio nacional (37.232.472 de inmuebles) a partir de una muestra de operaciones que afectan al 1,6 % de los mismos, lo que es nuestra opinión no puede considerarse un buen reflejo de «la realidad del mercado inmobiliario» a la que se refiere la Sentencia del TC 182/2021.

³⁴ Como sostenemos en Marín-Barnuevo y Herrero de Egaña (2021), «resulta innegable que la fiabilidad del VR disminuye a medida que se alejan en el tiempo los datos utilizados para la determinación de ese valor» y para la determinación del VR aplicable en 2022 se han utilizado los datos referidos a las transmisiones producidas entre el 1 de julio de 2019 y el 30 de junio de 2021, lo que significa que algunas de las transmisiones computadas para determinar el VR pueden haber sido realizadas tres años antes del momento del devengo.

³⁵ *Vid.*, en relación con ello, las valoraciones realizadas por Herrera Molina (2020, p. 5).

Consideramos que no tiene especial relevancia jurídica identificar el fundamento del tributo con el artículo 47 de la CE o señalar, como se dice ahora, que ese no es el fundamento único del tributo, ya que también encuentra su fundamento directo en la capacidad económica manifestada por los contribuyentes en el momento del devengo³⁶. Sin embargo, pese a que nos parece poco trascendente, se trata de una cuestión que suscitó especial interés en el voto concurrente del magistrado González Rivas y en el voto particular del magistrado Conde Pumpido.

En el primero de ellos se afirma que «aunque puede admitirse que este no sea el único fundamento del tributo en su configuración legal vigente, no debe prescindirse del mismo», que resulta sorprendente porque la sentencia, como vimos, se limita a decir que la acción urbanística no es el único fundamento del tributo. Y luego añade que lo adecuado

es que, para determinar ese «incremento» –la base imponible–, no puede prescindirse, como se decía, de las características de cada terreno desde una perspectiva dinámica, entre las que cobran una posición central las acciones municipales de creación, mejora y conservación de infraestructuras y servicios. Es la absoluta desatención hacia esas singularidades, las que cada concreta porción de suelo presenta a lo largo del periodo de tiempo considerado, lo que hace que el método legal, único e imperativo, de delimitación de la base imponible no sea razonable y, por ende, no esté justificada constitucionalmente la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible, infringiéndose, por ello, el principio de capacidad económica.

Esta última manifestación nos causa una absoluta perplejidad, porque, si la hemos entendido bien, significa que el impuesto sería inconstitucional en caso de no tomar en consideración las acciones municipales de creación, mejora y conservación de infraestructuras y servicios. De ser cierta esa afirmación tendríamos que concluir que la actual regulación del IIVTNU es inconstitucional por vulneración del principio de capacidad económica, porque no toma en consideración la acción urbanística para cuantificar la base imponible. Y no solo eso, sino que también habría sido inconstitucional el impuesto en la configuración legal enjuiciada en la Sentencia del TC 59/2017, pese a que el magistrado que ahora realiza esa afirmación no planteó entonces ninguna objeción ni formuló ningún voto particular.

En el voto particular de la Sentencia del TC 182/2021 se trata esta cuestión para reiterar la crítica formulada por los magistrados que lo suscriben al *overruling*, pues se limitan a decir que, en tanto que la actual configuración del tributo no ha cambiado desde que se pronunció la Sentencia del TC 26/2017,

³⁶ *Íbid.*, en el mismo sentido, Lago Montero (2022, p. 43).

no encontramos razón alguna que justifique afirmar que haya mutado el fundamento que se encuentra en el origen del impuesto. Si entonces este tribunal entendió de forma unánime que el tributo respondía no solo a las plusvalías originadas por el paso del tiempo sino también a las producidas por la acción urbanística, cabe entender que la fórmula de cálculo estimativa también integra estas plusvalías en la base imponible, de las que se ha visto beneficiado el propietario del inmueble durante el periodo de tenencia del bien, aunque no se sometan a tributación hasta su transmisión a tercero.

2.6. La responsabilidad patrimonial

Otra de las cuestiones suscitadas en relación con los efectos de la Sentencia del TC 182/2021 es la posibilidad de solicitar (y obtener) una indemnización por responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

Esa pretensión la puede tener el contribuyente que pagó el impuesto posteriormente declarado inconstitucional y recurrió la liquidación (o instó la rectificación de la autoliquidación), que fue desestimada antes de la declaración de inconstitucionalidad; y también la puede tener el ayuntamiento que, a consecuencia de la citada Sentencia del TC 182/2021, se hubiera visto obligado a devolver las cuotas ingresadas en concepto de IIVTNU.

En el primer caso, las probabilidades de éxito serán distintas en función de la concreta actuación del reclamante antes de que se produjera la declaración de inconstitucionalidad. En caso de que el contribuyente (o interesado³⁷) hubiera agotado todas las vías de impugnación hasta obtener sentencia desestimatoria, denunciando la improcedencia de la obligación tributaria y poniendo de manifiesto que la liquidación o autoliquidación era contraria a los principios de justicia tributaria, parece obvio concluir que podrá obtener una indemnización porque concurren todos los requisitos para apreciar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador³⁸. De hecho, existen varias sentencias del Tribunal Supremo que re-

³⁷ Recordemos que quien hubiera asumido por contrato la obligación de pago del IIVTNU también está legitimado para interponer recurso de reposición tributario local y, consecuentemente, para recurrir en sede judicial la resolución dictada, como reconoció la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2019 (rec. núm. 3738/2018 –NFJ075380– ECLI:ES:TS:2019:3488). Para solicitar la devolución de ingresos indebidos se aplican unas reglas distintas que impiden aplicar automáticamente la doctrina anterior, aunque el Auto del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 2022 (rec. núm. 2309/2021 –NFJ085074–, ECLI:ES:TS:2022:1032) ha admitido a trámite un recurso de casación para establecer doctrina jurisprudencial respecto de esta segunda cuestión.

³⁸ El artículo 32.4 de la LRJSP dispone que:

Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia,

conocieron ese derecho del reclamante como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia del TC 59/2017³⁹, por lo que parece razonable entender que esos mismos fundamentos concurren ahora para apreciar la responsabilidad patrimonial en relación con la Sentencia del TC 182/2021, dado que la limitación de efectos contenida en esta última no se proyecta sobre este procedimiento indemnizatorio. Además, dada la evolución del proceso seguido por la Comisión contra el Reino de España en el TJUE, es razonable entender que los requisitos previstos en el artículo 32 de la LRJSP serán aplicados con mayor laxitud en un futuro próximo⁴⁰.

En caso de que el contribuyente/interesado hubiera reclamado en vía administrativa pero no hubiera recurrido en sede jurisdiccional, no se cumplirían los requisitos previstos en el artículo 32 de la LRJSP para estimar la reclamación de indemnización, por lo que inicialmente cabe entender que su pretensión sería rechazada. Ahora bien, como dijimos anteriormente, en el proceso seguido ante el TJUE contra el Reino de España, el abogado general ha entendido que la regulación española vulnera el principio de efectividad, y que

según un principio general común a los sistemas jurídicos de los Estados miembros, la persona perjudicada debe dar pruebas de que ha adoptado una diligencia razonable para limitar la magnitud del perjuicio [...]. La exigencia de haber impugnado la validez del acto lesivo no implica, por tanto, que el perjudicado deba ejercitar sistemáticamente todas las vías de recurso disponibles y no va más allá de la diligencia que razonablemente cabría esperar de él para limitar la importancia del perjuicio.

Por tanto, no hay que descartar que una inminente sentencia del TJUE motive una reforma legal del régimen jurídico previsto en la LRJSP que, eventualmente, podría reconocer el derecho de indemnización a quienes agotaron la vía administrativa y no interpusieron recurso contencioso-administrativo, lo que tendría especial sentido en materia tributaria, por la especial naturaleza del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.

sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.

³⁹ Entre las primeras, cabe citar la Sentencia del TS 1620/2019, de 21 de noviembre (rec. núm. 86/2019 –NFJ075685–, ECLI: ES:TS:2019:3808). De las últimas, cabe citar la Sentencia del TS 1390/2021, de 29 de noviembre (rec. núm. 331/2020, ECLI:ES:TS:2021:4429) y la Sentencia del TS 716/2021, de 21 de mayo (rec. núm. 210/2020, ECLI:ES:TS:2021:2110).

⁴⁰ Nos referimos al asunto C-278/20, *Comisión Europea contra Reino de España*, pues, como es sabido, el abogado general hizo públicas sus conclusiones el 9 de diciembre de 2021 y puso de manifiesto que los requisitos legalmente exigidos «pueden hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización de un daño causado por el Estado legislador a consecuencia de una infracción del Derecho de la Unión». Si la sentencia que en su día se dicte confirma este criterio, será necesario modificar el régimen de responsabilidad patrimonial establecido para los supuestos de infracción del Derecho de la Unión, y resulta inimaginable que el legislador no realizara una modificación simultánea de los requisitos establecidos para los supuestos de aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional.

En caso de que el contribuyente/interesado no hubiera reclamado en vía administrativa sería difícilmente imaginable que su solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial fuera estimada, porque este procedimiento solo está previsto para quienes adoptaron una *diligencia razonable para limitar la magnitud del perjuicio*, lo que, en principio, se identifica con la impugnación de los actos que causaron el daño⁴¹.

Finalmente, cabe cuestionar la posibilidad de que sean los ayuntamientos quienes reclamen al Estado legislador una indemnización por considerar que los costes soportados por la devolución de cuotas ingresadas por IIVTNU constituyen un daño o perjuicio que no estaban obligados a soportar y que deriva «del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos».

En relación con esta cuestión, lo primero que debe señalarse es que el artículo 32 de la LRJSP reconoce ese derecho a ser indemnizado a «los particulares», por lo que cabría cuestionar si la Administración local puede tener la consideración de «particular» a estos efectos. La respuesta a esta primera pregunta debe ser afirmativa, porque una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende que la referencia legal a «los particulares» no se realiza para contraponer a las personas privadas frente a las jurídico-públicas y, «la condición de perjudicado puede concurrir en una relación interadministrativa, por lo cual nada impide que pueda entrar en juego la necesidad de restitución del perjuicio ocasionado, cuando no exista, por parte de una Administración pública, la obligación de soportarlo y los demás presupuestos de la institución»⁴².

Superado este primer obstáculo, habría que ponderar si tiene relevancia que el IIVTNU sea un tributo potestativo, por lo que los ayuntamientos no estaban obligados a su exacción. En nuestra opinión, esta característica del impuesto debería considerarse irrelevante a estos efectos, porque el Estado exige a los ayuntamientos el equilibrio presupuestario y, a tal efecto, les dota de los recursos financieros necesarios para su consecución, por lo que la decisión municipal sobre el establecimiento del impuesto no es totalmente libre, sino que está fuertemente condicionada por la necesidad de financiar el gasto público y cumplir los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

⁴¹ En relación con esta cuestión, es oportuno señalar que el Auto del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2021 (rec. núm. 2871/2021 –NFJ085189–, ECLI:ES:TS:2021:14757A) admitió a trámite un recurso de casación con la finalidad de determinar:

si la solicitud de abono del importe satisfecho por autoliquidaciones del Impuesto de Incremento de Valor sobre los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) al amparo de una ordenanza fiscal que ha sido declarada nula, puede instarse a la Administración correspondiente con fundamento en su responsabilidad patrimonial, sin haber impugnado directa o indirectamente la disposición de carácter general y/o los actos aplicativos de la misma.

⁴² *Vid.*, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2016 (rec. núm. 3033/2014 –NCJ061161–, ECLI:ES:TS:2016:1120).

Seguidamente, podría cuestionarse la relevancia de que los porcentajes de cuantificación de incremento de valor previstos en la ley constituyeran un límite máximo que, en su caso, podría ser reducido en la ordenanza fiscal para acomodar la base imponible al incremento de valor real. Esta circunstancia creemos que resulta claramente irrelevante porque la declaración de inconstitucionalidad deriva de la regulación legal del impuesto y proyecta sus efectos en todas las liquidaciones y autoliquidaciones tributarias basadas en el artículo 107 del TRLRHL, con independencia de que la ordenanza fiscal hubiera reducido con mayor o menor intensidad esos porcentajes.

Consecuentemente, cabe concluir que el ayuntamiento que estuviera obligado a devolver las cuotas ingresadas por el IIVTNU podrá solicitar y obtener una indemnización a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial, porque es evidente que habrá sufrido una lesión económica que no tenía el deber jurídico de soportar. Aunque esta conclusión puede sorprender a algunos, es necesario señalar que existe algún precedente muy interesante que guarda una cierta similitud con el ahora planteado, como fue el reconocimiento del derecho del ayuntamiento a ser indemnizado por responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia del daño patrimonial soportado como consecuencia de la anulación de las liquidaciones de impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) de un bien inmueble de características especiales (BICE) debida a un error en la notificación del valor catastral realizada por la Dirección General del Catastro⁴³.

Por todo ello creemos que el daño patrimonial derivado de la devolución de las cuotas ingresadas en concepto de IIVTNU constituirá una lesión patrimonial que el ayuntamiento no estaba obligado a soportar, que podrá ser evaluado económicamente, acreditado e individualizado, existiendo una indudable relación de causa a efecto entre la actuación negligente del Estado legislador y el dicho daño. Consecuentemente, concurrirían todos los requisitos legalmente establecidos para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, sin que el hecho de que el ayuntamiento hubiera participado en la liquidación y recaudación de las cuotas tributarias altere esa conclusión⁴⁴.

2.7. La viabilidad de la revocación

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022, dictada en el recurso de casación número 126/2019 (–NFJ085231–, ECLI:ES:TS:2022:484), ha establecido una nueva doctrina jurisprudencial que, eventualmente, podría ser de aplicación por quienes pagaron el IIVTNU antes de su declaración de inconstitucionalidad.

⁴³ Vid. la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de febrero de 2013 (rec. núm. 572/2011 –NFJ085188–, ECLI:ES:AN:2013:948).

⁴⁴ Aunque sí podría justificar una corresponsabilidad que motivara que la indemnización no alcanzara al 100 % del daño sufrido, una especie de *solidaridad* en la responsabilidad que está prevista en el artículo 33 de la LRJSP.

Según esta particular interpretación de la normativa aplicable, el procedimiento de revocación sería una modalidad de procedimiento de devolución de ingresos indebidos, prevista para los supuestos en que el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza⁴⁵. A partir de esta premisa y dado que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se puede iniciar a instancia de parte, considera la sentencia del Tribunal Supremo citada que también podría iniciarse a instancia de parte el procedimiento de revocación de actos que hubieran adquirido firmeza.

Esta doctrina parece habilitar la tramitación del procedimiento de revocación a quienes hubieran pagado el IIVTNU y no hubiesen impugnado el acto de liquidación antes de su declaración de inconstitucionalidad que, por lo anteriormente expuesto, no tendrían acceso a la impugnación del acto de liquidación ni, tampoco, a la indemnización por responsabilidad patrimonial. Sin embargo, creemos que esa posibilidad tiene pocas posibilidades de éxito en el supuesto ahora considerado porque la propia sentencia del Tribunal Supremo citada recuerda que la Sentencia del TC 182/2021 limita sus efectos al disponer:

que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias que hayan devenido firmes, considerando situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, esto es, el 26 de octubre, no el de su publicación⁴⁶.

Por tanto, es muy improbable que el procedimiento de revocación permitiera la anulación de actos de liquidación o autoliquidación como consecuencia de esta declaración de inconstitucionalidad. En todo caso, sería absolutamente lógico y procedente que los ayuntamientos, de oficio, procedieran a anular los actos dictados en aplicación de una norma inconstitucional⁴⁷, aunque es muy poco probable que ello suceda⁴⁸.

⁴⁵ Esa conclusión se extrae del contenido del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria (LGT), en donde se dispone que:

Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

⁴⁶ En realidad, creemos que la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 tiene una relevancia práctica mucho menor de lo que inicialmente se pensaba, puesto que las resoluciones judiciales que anulan disposiciones generales tienen limitada su eficacia.

⁴⁷ Como gráficamente afirma Lago Montero (2022, p. 47), «la inconstitucionalidad sobrevenida legitima, debe legitimar, ahora y siempre, al menos la revocación de oficio, que sería lo correcto si los ayuntamientos quieren que se les respete como actores democráticos en el Estado de Derecho».

⁴⁸ En este mismo sentido, Lago Montero (2022, p. 47).

3. La modificación del régimen legal del IIVTNU por el Real Decreto-Ley 26/2021

Como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad analizada, el Gobierno aprobó el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, con la finalidad de adaptar la regulación del IIVTNU a la jurisprudencia del TC. Ese real decreto-ley se publicó en el BOE el 9 de noviembre y entró en vigor al día siguiente al de su publicación.

Los principales aspectos de esa reforma son los siguientes: a) reconoce la no sujeción de las transmisiones en las que no hubo incremento de valor; b) somete a tributación las plusvalías generadas en menos de un año; c) establece dos modos distintos de determinación de la base imponible y dispone la obligación de aplicar la más beneficiosa para el contribuyente.

Esa nueva regulación fue objeto de múltiples críticas fundadas en distintos motivos: a) la invocación de una sentencia del TC que no había sido publicada; b) la mención a la referencia exacta a la Sentencia del TC 182/2021, pese a que todavía no era pública; c) la utilización del real decreto-ley sin que concurrieran los requisitos establecidos en el artículo 86 de la CE; d) el establecimiento de valores de incremento unitarios en todo el territorio nacional pese a la diversidad de situaciones posibles, etc.

En las siguientes páginas analizaremos todas las cuestiones jurídicas que plantea la nueva regulación, comenzando por la aptitud del real decreto-ley para regular esta materia.

3.1. La aptitud del real decreto-ley para modificar el régimen jurídico del IIVTNU

Como es sabido, la Constitución permite al Gobierno aprobar mediante real decreto-ley disposiciones legislativas que normalmente deberían ser aprobadas por el Parlamento. Se trata de una autorización excepcional sometida a diversos límites: a) deben concurrir circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad; b) la regulación aprobada no puede afectar a derechos, deberes y libertades recogidos en el título I de la Constitución; y c) la norma debe ser sometida a debate y votación en el Congreso, en el plazo de treinta días, para su convalidación o derogación.

Como decíamos, las principales críticas vertidas sobre el real decreto-ley estaban motivadas por el eventual incumplimiento de los dos primeros límites expuestos.

En relación con la concurrencia de extraordinaria y urgente necesidad que hace necesaria la intervención inmediata del Gobierno, el preámbulo del Real Decreto-Ley 26/2021

contiene una detallada explicación sobre los motivos que permiten apreciar el cumplimiento de ese primer requisito. Señala este preámbulo lo siguiente:

[...] el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 182/2021, ha declarado nulos e inconstitucionales los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del aludido texto refundido, lo que 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.

Como consecuencia de dicho fallo a los ayuntamientos les resulta imposible liquidar, comprobar, recaudar y revisar este impuesto local, que desde esa fecha deja de ser exigible. Ello supone una merma inmediata e importante de sus recursos financieros, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 135 de la Constitución, lo que va además en perjuicio del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución.

Asimismo, el vacío legal ocasionado por la sentencia podría provocar distorsiones inminentes en el mercado inmobiliario, en cuanto que puede suponer un incentivo para acelerar de forma urgente operaciones inmobiliarias con la única finalidad de aprovechar la coyuntura de «no tributación» antes de que fuera aprobada la nueva normativa del impuesto, que de no ser aprobada por real decreto-ley requeriría varios meses para su posible aprobación y entrada en vigor.

En definitiva, la necesidad del inmediato restablecimiento de la exigibilidad del impuesto en aras de preservar el principio constitucional de estabilidad presupuestaria, así como la conveniencia de evitar posibles distorsiones inmediatas en el mercado inmobiliario que agraven la situación de forma urgente, justifican la adopción de las medidas que incorpora este real decreto-ley, concurriendo de este modo la circunstancia de extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 86 de la Constitución Española, para la utilización de dicha figura normativa.

Para evitar esta situación es necesario actuar mediante un procedimiento legislativo urgente y extraordinario como el del real decreto-ley.

En consecuencia, la extraordinaria y urgente necesidad de aprobar este real decreto-ley se inscribe en el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno en cuanto órgano de dirección política del Estado (SSTC 61/2018, de 7 de junio, FFJJ 4 y 7; 142/2014, de 11 de septiembre, FJ 3) y esta decisión, sin duda, supone una ordenación de prioridades políticas de actuación (STC 14/2020, de 28 de enero, FJ 4).

En mi opinión, es obvio que en el presente caso concurre la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el artículo 86 de la CE para actuar mediante real decreto-ley, porque el

vacío normativo afectaba seriamente a la seguridad jurídica de todos los operadores jurídicos y, también, a la estabilidad presupuestaria de los ayuntamientos⁴⁹.

Algunos autores sostienen lo contrario porque el TC había puesto de manifiesto el déficit de regulación en la Sentencia del TC 59/2017 y, por tanto, el Gobierno había tenido tiempo suficiente desde entonces para aprobar y tramitar un proyecto de ley de reforma del impuesto⁵⁰. Eso es cierto y revela que el Gobierno conocía la existencia de un problema en la regulación del IIVTNU, por lo que no podría invocar «sorpresa» en la declaración de inconstitucionalidad de 2021; pero también es cierto que el vacío normativo que obliga a intervenir con urgencia se produce con la Sentencia del TC 182/2021, y no antes, por lo que la «extraordinaria y urgente necesidad» se produce a partir del momento en que se conoce esta última sentencia.

En relación con la prohibición de que el real decreto-ley afecte a derechos, deberes y libertades del título I de la Constitución (en donde se incluye el «deber de contribuir»), se trata de una cuestión muy sutil en la que ha habido una doctrina constitucional cambiante para determinar cuándo debía considerarse afectado el deber de contribuir. En unos primeros momentos se interpretó que ese precepto impedía la utilización de este instrumento normativo para regular los «elementos esenciales del tributo»⁵¹. Esa interpretación confundía el contenido del principio de reserva de ley con los límites a la utilización del real decreto-ley, y por ello cambió unos años más tarde, con la Sentencia del TC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623), en la que se reconoció que esa limitación significa que está prohibida «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado tributario a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario»⁵².

Siendo así, creemos que los cambios introducidos por el Real Decreto-Ley 26/2021 en la regulación del IIVTNU no afectan al deber de contribuir en los términos limitantes establecidos en el artículo 86 de la CE, porque no tienen entidad cualitativa y cuantitativa suficiente para alterar sensiblemente la posición del obligado tributario⁵³. En efecto, como veíamos antes, los cambios introducidos se limitan a establecer un nuevo supuesto de sujeción para transmisiones realizadas en menos de un año, y establecer nuevos parámetros de cuantificación de la base imponible que miden mejor la capacidad económica de los contribu-

⁴⁹ *Vid.*, en este mismo sentido, García Moreno (2021, p. 2).

⁵⁰ *Vid.* Rubio de Urquía (2021, p. 14); Chico de la Cámara (2021, p. 350).

⁵¹ *Vid.*, por todas, la Sentencia del TC 6/1983, de 4 de febrero (NFJ000018).

⁵² Esa doctrina constitucional es la que se aplica desde entonces, como puede verse, entre otras, en las Sentencias del TC 100/2012, de 8 de mayo (NCJ056954); 73/2017, de 8 de junio (NCJ062508), o 78/2020, de 1 de julio (NCJ064920).

⁵³ *Vid.*, en sentido contrario, Rubio de Urquía (2021, p. 14); Chico de la Cámara (2021, p. 352), y García Moreno (2021, p. 4).

yentes. Además, esos cambios se refieren a un impuesto instantáneo que no tiene especial relevancia en la conformación del deber de contribuir, por lo que entendemos que sería muy difícil considerar que en este caso se ha vulnerado lo dispuesto en el artículo 86 de la CE.

3.2. Establecimiento de un nuevo supuesto de sujeción

La nueva regulación establece la sujeción de los incrementos de valor generados en menos de un año, que anteriormente estaban no sujetos. En efecto, aunque no había una regla explícita de no sujeción, el artículo 107.4 del TRLRHL establecía que para la cuantificación del incremento de valor «solo se considerarán los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo».

La nueva regulación tampoco establece explícitamente ese nuevo supuesto de sujeción, pero la nueva redacción del artículo 107.4 del TRLRHL dispone que:

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes⁵⁴.

De este modo se dispone la sujeción de los incrementos de valor generados en periodos de tiempo inferior al año, dando respuesta a las razonables pretensiones de quienes consideraban acorde con nuestro modelo de justicia tributaria someter a gravamen las plusvalías obtenidas en cortos periodos de tiempo, que en muchos casos son de carácter especulativo⁵⁵.

Además, la nueva regulación equipara el régimen del IIVTNU del territorio común con el aplicado en la ciudad de Barcelona, que, como es sabido, tiene un régimen especial reconocido en el artículo 161 del TRLRHL y regulado en la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del Municipio de Barcelona, en la que se incluyen algunas singularidades, siendo las más conspicuas las referidas al sistema de revisión de actos

⁵⁴ Resulta llamativo que la norma no establezca el prorrateo por días, que mediría mejor la capacidad económica y resultaría tan fácilmente aplicable como el prorrateo por meses. En todo caso, dado que la opción acogida por el legislador solo computa meses completos, resulta más beneficiosa para los contribuyentes.

⁵⁵ La propuesta fue realizada por un amplio sector de la doctrina y recogida también, como propia, en el *Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017.

tributarios a través del *Consell Tributari* y, también, la exigibilidad del IIVTNU en los supuestos en los que el periodo de generación haya sido inferior a un año.

3.3. Establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción

La nueva regulación, de acuerdo con la exigencia recogida hace más de cuatro años en la Sentencia del TC 59/2017 de no someter a tributación las situaciones en las que no existió incremento de valor del terreno, añade un nuevo apartado 5 al artículo 104 del TRLRHL en donde establece la no sujeción «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». Además, añade que, para acordar esa no sujeción, el interesado «deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición».

Esta primera regla es correcta, pero genera algunos problemas de aplicación cuando hay que especificar cómo se identifican los supuestos en que existió o no incremento de valor de los terrenos. Sobre todo, porque el terreno no se transmite de forma disociada de la construcción y ello determina que, en la mayoría de los casos, resulte difícil identificar ese valor en el momento de la adquisición y la transmisión. A tal efecto, el artículo 104.5 del TRLRHL establece las siguientes reglas para determinar la inexistencia de incremento:

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

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 y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten

no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Como se desprende de lo expuesto, la regulación es razonable y recoge lo esencial, aunque no todo, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, particularmente, de la Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–, ECLI:ES:TS:2018:2499), en la que se recoge por primera vez la doctrina jurisprudencial aplicable en relación con la recta interpretación de la Sentencia del TC 59/2017. En concreto, podemos destacar como principales características de esta nueva regulación lo siguiente:

- a) Establece que la inexistencia de incremento de valor se apreciará mediante la comparación entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.
- b) Luego añade que para la comparación de valores en las transmisiones onerosas se utilizarán los siguientes valores: «el que conste en el título que documente la transmisión o el comprobado en su caso por la Administración».

En este punto, la norma adolece de un error evidente, ya que ahora no existe la posibilidad de obtener un «valor comprobado» en los supuestos en que el inmueble transmitido tiene «valor de referencia»⁵⁶.

- c) En el caso de transmisiones a título lucrativo, los valores a comparar serán: «el declarado en ISD o el comprobado en su caso por la Administración».

Aquí debemos reiterar el problema señalado anteriormente: en las transmisiones gravadas por ISD no existirá «valor comprobado» si se transmitieron inmuebles que tenían determinado su «valor de referencia» en el momento del devengo⁵⁷.

También debe destacarse que, en ocasiones, puede existir una insalvable dificultad para conseguir los documentos que acrediten el valor de adquisición. Especialmente en los casos de transmisiones a título lucrativo, en los que el contribuyente es el adquirente y quizás no pueda conocer y documentar la valoración dada al

⁵⁶ En efecto, la Ley 11/2021, de 9 de julio, estableció nuevas reglas de determinación de la base imponible en el ISD y en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO), al disponer en las leyes reguladoras de ambos impuestos que «En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto». Y en ambos impuestos se modificó el precepto que regulaba la comprobación de valores para establecer que resultaba improcedente en los supuestos en que el inmueble debiera incluirse en la base imponible por su valor de referencia o por el valor declarado, por ser superior al de referencia (*vid.* art. 18 LISD; y art. 46 TRITPAJD).

⁵⁷ *Ibidem.*

inmueble en el momento de su adquisición por parte del transmitente, especialmente si esa adquisición precedente fue a título gratuito⁵⁸.

- d) Dispone expresamente que a estos efectos no se computarán los gastos y tributos que graven las operaciones.

En este punto, la nueva regulación recoge la doctrina jurisprudencial establecida por el Tribunal Supremo en los últimos años⁵⁹, aunque hubiera podido valorar en detalle los distintos supuestos posibles y establecer, en su caso, un tratamiento diferenciado entre unos y otros. Así, por ejemplo, creemos que sería completamente lógico computar con el valor de adquisición los costes soportados en la realización de obras de urbanización, porque es evidente que dichos gastos se refieren exclusivamente al suelo y contribuyeron decisivamente a incrementar su valor⁶⁰.

- e) Establece que en los supuestos en que el inmueble transmitido tuviera suelo y construcción, «se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente a la fecha del devengo del impuesto el valor catastral del terreno».

La solución nos parece correcta, si bien hubiera sido oportuno resolver otros problemas conocidos que se han planteado en la jurisprudencia, como el supuesto en que el adquirente compra un solar para realizar una promoción inmobiliaria y después vende viviendas, en las que transmite el suelo junto con la construcción⁶¹.

⁵⁸ En efecto, el heredero que adquiere un inmueble conoce de primera mano su valor de transmisión, pero no el valor de adquisición, que habrá sido declarado años antes por el causante. Si esa adquisición anterior fue a título onerosa, constará en la escritura de adquisición el precio pagado por el causante; pero si fue a título lucrativo, no constará valor alguno en las escrituras públicas de adquisición de herencia y debería aportarse el documento de liquidación del impuesto sobre donaciones, que en raros casos llegará a manos del interesado en acreditar la inexistencia de incremento.

⁵⁹ Que difiere de la doctrina del TC, que en la Sentencia 126/2019 computó los gastos y tributos inherentes a la adquisición para calcular que la diferencia existente entre el incremento de valor y la cuota tributaria a los efectos de declarar la inconstitucionalidad de la norma.

⁶⁰ En sentido contrario puede verse la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de noviembre de 2020 (rec. núm. 6865/2018 –NFJ079698–, ECLI:ES:TS:2020:3767), en la que se estableció como doctrina jurisprudencial que:

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

⁶¹ Nos referimos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2021 (rec. núm. 4847/2019 –NFJ080994–, ECLI:ES:TS:2021:430), en la que se establece como doctrina jurisprudencial que:

el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble puede ser apto para obtener el valor del terreno cuando no se conozca el valor atribuido al suelo, pero no puede otorgarse a dicho método el carácter de exclusivo o único ni, desde luego, imponerse a cualesquiera

También hubiera sido razonable que, para determinar el valor del suelo en el momento de la adquisición y de la transmisión, se utilizara la proporción existente entre esos valores en la valoración catastral vigente en el momento de la adquisición y en el momento de la transmisión, porque al establecer una única referencia al momento del devengo se desconsidera el hecho de que esa proporción podría haber cambiado entre el momento de la adquisición y el de la transmisión⁶².

- f) Finalmente dispone que, en estos casos de no sujeción, el periodo de generación de la anterior transmisión no se añadirá al periodo de generación de la siguiente. Es una cláusula lógica que evita acumular el periodo de generación de la transmisión no sujeta al de la ulterior transmisión.

3.4. Nueva regulación de la base imponible

Las reglas de determinación también han sido objeto de una doble modificación: de un lado, porque se añade la posibilidad de calcular la base imponible por estimación directa⁶³; y, de otro, porque se introducen cambios en el anterior modelo de cálculo de estimación objetiva.

Comenzando por el régimen de estimación objetiva, vemos que la regulación es muy similar, aunque es posible advertir algunas diferencias significativas. La primera es la habilitación a los ayuntamientos para establecer en la ordenanza fiscal un coeficiente reductor sobre el valor catastral «que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 %». La aplicación de este coeficiente solo puede operar minorando la obligación tributaria en los supuestos en que una actualización de valores catastrales determine un incremento de las obligaciones tributarias cuantificadas en función de dicho valor.

Esta previsión solo puede merecer una valoración positiva, porque aumenta la autonomía local en la configuración de su propio sistema tributario y, además, permite modular las obligaciones tributarias que podrían verse notablemente alteradas en caso de que las nuevas valoraciones catastrales fueran notablemente superiores a las anteriores. De este modo, el ayuntamiento cuenta con tres posibilidades distintas de actuación para atenuar las obligaciones tributarias del IIVTNU: a) aplicar el coeficiente reductor sobre el valor catastral;

otros medios de prueba admitidos en derecho, que podrán ser legítimamente utilizados por el interesado para determinar el valor del suelo y que serán libremente valorados por el órgano judicial conforme a las reglas de la sana crítica.

⁶² García Moreno (2021, p. 7) justifica ese tratamiento unitario en aras de la simplificación.

⁶³ La utilización de un método de estimación directa de la base imponible era otra de las propuestas contenidas en el *Informe de la comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017.

b) aplicar coeficientes de determinación del incremento inferiores a los máximos previstos en la ley; c) establecer tipos de gravamen inferiores al tipo máximo previsto en el artículo 108 del TRLRHL que, como es sabido, es el del 30 %⁶⁴.

La principal modificación introducida en el régimen de estimación objetiva tiene lugar en los coeficientes de determinación del incremento, que ahora con la nueva regulación son los siguientes:

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

Como se desprende del contenido del cuadro, el incremento de valor se determina ahora mediante la aplicación de coeficientes que son distintos en función del periodo de generación considerado. Es decir, no hay un coeficiente lineal, como existía antes⁶⁵, sino un coeficiente

⁶⁴ Esta capacidad de modulación de los ayuntamientos debe ser expresamente destacada porque casi todo el mundo ha atribuido al Estado legislador toda la responsabilidad derivada del gravamen excesivo que motivó la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU. Y, en nuestra opinión, siendo cierto que la principal responsabilidad es del Estado, también creemos que los ayuntamientos pudieron establecer a través de sus ordenanzas fiscales otras medidas para atenuar una presión fiscal que se sabía excesiva.

⁶⁵ En la regulación anterior se establecía que el porcentaje lo fijaría cada ayuntamiento, sin superar los máximos previstos en la ley, que eran: para periodos de hasta 5 años, el 3,7; para periodos de hasta 10 años, el 3,5; para periodos de hasta 15 años, el 3,2; y para periodos de hasta 20 años, el 3. Como se des-

específico que ha sido establecido en función del incremento de valor del suelo en los años comprendidos en cada periodo de generación. Por ello el coeficiente crece en los primeros años; luego decrece, a partir del sexto año, porque a partir de ese momento se incluyen dentro del periodo los años de la crisis económica, en el que el crecimiento fue negativo; y luego vuelve a crecer a partir del año 13, porque a partir de ese momento se incluyen en el cómputo los últimos años del *boom* inmobiliario, en los que hubo un crecimiento significativo del valor del suelo⁶⁶.

Obviamente, esos coeficientes deben ser objeto de actualización anual para reflejar adecuadamente el incremento correspondiente a cada periodo de generación, tal y como dispone expresamente el artículo 107.4 del TRLRHL. Ello implica un compromiso que no siempre será fácil de cumplir, por la carga de trabajo que conlleva y, sobre todo, por las dificultades que se plantean últimamente para aprobar normas con rango de ley⁶⁷.

La ley no establece cuáles serían las consecuencias derivadas del incumplimiento de ese compromiso de actualización de los coeficientes, lo que impide anticipar cuál será la reacción de jueces y tribunales ante ese eventual incumplimiento. En todo caso, el hecho de que la base imponible también pueda ser determinada por estimación directa permite suponer que las consecuencias jurídicas de ese eventual incumplimiento no serán especialmente relevantes.

Además, ese compromiso de actualizar los coeficientes genera otros problemas indirectos en los ayuntamientos, en tanto que estarán obligados a realizar una correlativa actualización de sus ordenanzas fiscales a medida que se modifican legalmente esos coeficientes. Ello planteará dificultades fácilmente imaginables en caso de que el equipo de gobierno no

prende de lo expuesto, esos coeficientes eran lineales y no tomaban en consideración las circunstancias del mercado en los periodos de generación del incremento, como explícitamente reprocha la Sentencia del TC 182/2021.

⁶⁶ Como certeramente dice Lago Montero (2022, p. 52), cabe suponer que esos coeficientes han sido «fijados previos sesudos estudios económicos acreditativos de que la realidad del mercado inmobiliario» y que, en su conjunto, reflejan certeramente el incremento de valor producido en esos periodos de tiempo, «lo cual es mucho imaginar porque nada se ha explicado acerca de la procedencia de esta tabla de coeficientes, de su método de elaboración ni, mucho menos, de su autoría». Otra cuestión problemática será la utilización de criterios estadísticos para cuantificar ese incremento de valor del suelo porque, en la medida en que tienen carácter unitario, se aplicarán siempre con independencia de que la revalorización de los terrenos haya sido mayor en unos terrenos que en otros; en todo caso, esa incorrecta medición deja de tener relevancia constitucional desde el momento en que el contribuyente puede optar por la aplicación del método de estimación directa de bases imponibles.

⁶⁷ El artículo 107.4 establece expresamente que los coeficientes «serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante las leyes de presupuestos generales del Estado», lo que facilita la actuación del Gobierno, aunque tampoco permite asegurar que la buena actuación del Gobierno se plasmará en una actualización de los coeficientes si los grupos parlamentarios no aprueban dicha ley.

cuenta con una mayoría en el pleno y, además, provocará que siempre transcurran unos meses entre la aprobación de los nuevos coeficientes en la ley estatal y la aprobación de los nuevos coeficientes en la ordenanza fiscal, lo que puede conllevar una ilegalidad sobreenvenida de dichas ordenanzas. En esos supuestos, como es lógico, deberá aplicarse el coeficiente previsto en la ley «hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso», tal y como expresamente dispone el artículo 107.4 del TRLRHL.

Para terminar con la estimación objetiva, habría que destacar la sorpresa que produce que el coeficiente multiplicador previsto para menos de un año sea superior al establecido para más de un año, lo que recuerda los problemas derivados del «error del salto». Sin embargo, no es así, porque en caso de que el periodo de generación fuera inferior a un año se aplicaría siempre un coeficiente inferior al 14 % previsto para ese primer tramo, porque el artículo 107.4 del TRLRHL dispone que en esos casos «se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes». Por tanto, el porcentaje será el resultado de dividir 14 % entre 12 (meses) y multiplicar el resultado obtenido por el número de meses completos de generación del incremento; consecuentemente, el porcentaje máximo aplicable será del 12,83 %, correspondiente a los periodos de generación de 11 meses⁶⁸.

En relación con el régimen de estimación directa, establece el artículo 107.5 del TRLRHL que:

Quando, 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.

Es decir, viene a reconocer la posibilidad de aplicar un método de «estimación directa» de bases imponibles basado en la comparación de los valores de transmisión y de adquisición del suelo, calculados conforme a lo expuesto en el epígrafe 3.3 de este trabajo, referido al establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción. De este modo, al establecerse este segundo método de determinación de capacidad económica se evita que la «estimación objetiva» sea obligatoria y, por tanto, se solventa el primer problema de inconstitucionalidad señalado en la Sentencia del TC 182/2021 en la regulación del artículo 107 del TRLRHL al poner de manifiesto que un «sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible» (ajeno a la realidad del mercado inmobiliario) vulnera el principio de capacidad económica.

⁶⁸ Obviamente, si el periodo de generación fuera de 12 meses, cambiaríamos de tramo y se aplicaría el coeficiente 13 % previsto en el escalón siguiente para los incrementos generados en más de un año.

En relación con la regulación concreta tenemos que denunciar los mismos problemas expuestos anteriormente: algunos contribuyentes tendrán dificultades insalvables para documentar los valores de adquisición de los inmuebles y, por tanto, no podrán aplicar este régimen de estimación directa.

La lectura del precepto transcrito permite plantear otras dudas relacionadas con su aplicación. En primer lugar, cabe cuestionar si la Administración está obligada a aplicar la estimación directa o, por el contrario, solo debe hacerlo en caso de solicitud expresa por parte del contribuyente. Y, en segundo lugar, cabe cuestionar si este régimen tiene la naturaleza de «opciones» a las que se refiere el artículo 119.3 de la LGT.

En relación con la primera cuestión, creemos que la redacción es un poco confusa y permitiría interpretar que el contribuyente debe solicitar expresamente la aplicación de este método. Esta interpretación se fundamentaría en que el precepto comienza diciendo «cuando, a instancia del contribuyente...». Sin embargo, creemos que esta interpretación no es la correcta y que con esa expresión se quería destacar que la aplicación del régimen de estimación directa requiere una colaboración específica por parte del contribuyente.

En efecto, la base imponible en estimación objetiva puede ser calculada por la Administración sin colaboración alguna del contribuyente (por eso criticamos siempre que el impuesto se gestione mediante autoliquidación); pero la estimación directa requiere que el interesado aporte los documentos que acreditan el valor del suelo en el momento de adquisición del inmueble, que es un dato desconocido por la Administración. Por ello creo que al decirse «a instancia del sujeto pasivo» se quería destacar que la Administración solo aplicará la estimación directa si cuentan con la colaboración del sujeto pasivo.

A favor de esta interpretación cabe señalar, en primer lugar, que la mayoría de los sujetos pasivos desconocen los procedimientos de gestión tributaria y, muy especialmente, los referidos a los tributos locales. Por ello es habitual que los contribuyentes del IIVTNU acudan al ayuntamiento a preguntar qué deben hacer para cumplir con su obligación tributaria, por lo que sería contrario al principio de buena administración que la oficina gestora no les solicitara la documentación requerida para determinar la base imponible por estimación directa. Esta cuestión resulta de especial interés si consideramos, además, que en la mayoría de los ayuntamientos se establece un sistema de «autoliquidación asistida», que en realidad es una liquidación practicada por la Administración en la que se hace firmar al contribuyente como si fuera una autoliquidación⁶⁹.

⁶⁹ Aunque algunos responsables locales consideran que la modalidad de gestión es equiparable a la existente en el ámbito del IRPF, donde la Administración facilita el borrador al contribuyente, debe señalarse que existen diferencias significativas entre unas y otras. La más destacada de ellas es que en algunos municipios el contribuyente no tiene la opción de presentar una autoliquidación con un contenido distinto del facilitado por la Administración.

También es un argumento a favor de esta interpretación que el legislador ha querido que el régimen de estimación objetiva no fuera obligatorio, y si la Administración solo aplicara el régimen de estimación directa a instancia del contribuyente se estaría produciendo, *de facto*, una aplicación inexorable del método de estimación objetiva, vulnerándose el mandato contenido en la ley y la prescripción contenida en la Sentencia del TC 182/2021.

La segunda cuestión que cabe plantear es si esta regulación permite entender que la aplicación de la estimación directa constituye una «opción» de las reguladas en el artículo 119.3 de la LGT y, por tanto, debe ejercitarse en el momento de la declaración de presentación de la declaración y no puede rectificarse con posterioridad⁷⁰. En nuestra opinión, es claro que no se trata de una opción a las que se refiere el artículo 119.3, por varios motivos.

El primero y más importante es que el artículo 105.4 del TRLRHL dispone, taxativamente, que la cuota se determinará aplicando el tipo de gravamen a la base imponible que hubiera arrojado un valor inferior, comparando a tal efecto la obtenida por el método de estimación directa con la de estimación objetiva. Por tanto, no hay posibilidad de «optar»: se aplicará por mandato legal el régimen más beneficioso para el contribuyente.

Siendo así, parece obvio que nadie «optaría» por tributar mediante estimación objetiva si supiera que la estimación directa le permite reducir la cuota tributaria. Por tanto, los únicos supuestos en los que cabe imaginar esa situación serían: a) aquellos en que el contribuyente no pudo acreditar los valores de adquisición; b) y aquellos en que el contribuyente no fue convenientemente informado de su derecho a tributar conforme al régimen de estimación directa.

3.5. Gestión

En relación con la gestión, el Real Decreto-Ley 26/2021 modifica el apartado 4 del artículo 110 del TRLRHL y, además, añade un nuevo apartado 8 en ese mismo artículo.

En el artículo 110.4 del TRLRHL se reconoce a los ayuntamientos el derecho a establecer el régimen de gestión mediante autoliquidación (que, como dijimos, no es lo mismo que «autoliquidación asistida»), y seguidamente se dispone lo siguiente:

Respecto de dichas autoliquidaciones, sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento

⁷⁰ Esa interpretación se contiene, por ejemplo, en el informe emitido por el *Consell Tributari* el 15 de diciembre de 2021, en el expediente 1416/2021.

correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

Como se desprende del texto transcrito, la redacción tampoco es muy clara en este punto, porque: primero parece reconocer la capacidad de tramitar el procedimiento de comprobación de valores para los supuestos de aplicación de estimación directa; luego parece limitar la capacidad de comprobación de la Administración local, al decir que «solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto»; y, finalmente, parece reconocer una capacidad de comprobación prácticamente ilimitada, al disponer que como resultado de esa comprobación no podrá atribuir «bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas». Al releer el texto advertimos que esa última frase es una tautología absolutamente prescindible, porque es evidente que todas las Administraciones, en todos los procedimientos de comprobación e investigación existentes, están obligadas a determinar las obligaciones tributarias resultantes de la normativa aplicable, «sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas».

Pero creemos que la clave para la recta interpretación de este precepto consiste en identificar cuál es el impuesto al que se refiere la norma cuando establece que «el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto». En nuestra opinión, se refiere única y exclusivamente al IIVTNU, porque cuando el legislador no especifica a qué impuesto se refiere es debido a que se trata del mismo impuesto objeto de regulación; por tanto, si el legislador hubiera querido autorizar la comprobación de otros impuestos, hubiera mencionado expresamente su nombre. Consecuentemente, el ámbito del procedimiento de comprobación local al que se refiere este precepto es, únicamente, el del cumplimiento de las normas del IIVTNU, por los motivos anteriormente expuestos y porque la atribución de competencias para comprobar los impuestos cedidos a las comunidades autónomas podría contravenir lo dispuesto en los artículos 54 y siguientes de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común.

Por tanto, solo faltaría por desentrañar el significado de la primera frase del precepto, la que se refiere al procedimiento de comprobación de valores. La frase comienza diciendo «sin perjuicio de», que es una expresión muchas veces equívoca pero que aquí parece utilizada con el significado atribuido por el diccionario de la Real Academia Española: «dejando a salvo». Por tanto, como la segunda parte del precepto parece establecer una limitación a las potestades de comprobación, habría que interpretar que esa limitación deja a salvo de esa limitación «las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5». Consecuentemente, habría que concluir que el precepto autoriza a la Administración local a realizar procedimientos de comprobación de valores en los supuestos en que se aplica la estimación directa de bases imponibles.

De ser este el verdadero significado del precepto, nos encontraríamos con un grave problema de coordinación, porque ello significaría que una misma transmisión de bienes podría dar lugar a tres comprobaciones de valores distintas realizadas por la Administración local, autonómica y estatal, que a su vez podrán arrojar resultados diferentes a los efectos de la liquidación de IIVTNU, ITPO o ISD, e IRPF o IS. Pero un resultado así solo podría admitirse si rigiera el principio de estancueidad, que, como es sabido, ha sido rechazado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo por entender que:

significaba negar la existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc.⁷¹

Por ello resulta sorprendente que la norma estatal reconozca a la Administración local competencias para realizar la comprobación de valores de transmisión de los inmuebles gravados por el IIVTNU, dadas las limitaciones de medios que tienen la mayoría de los ayuntamientos para realizar esas actuaciones y las consecuencias que podrían proyectar en las actuaciones de comprobación de la Administración autonómica y estatal. Ahora bien, también cabe entender que esa referencia a la comprobación de valores se refiere a la actuación de la Administración autonómica, que es la que tiene esa competencia en la gestión de los impuestos cedidos. De hecho, esta última interpretación se vería reforzada por el hecho de que la reforma analizada añade un último apartado 8 al artículo 110 del TRLRHL, en el que se dispone que:

las Administraciones tributarias de las comunidades autónomas y de las entidades locales colaborarán para la aplicación del impuesto y, en particular, para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 104.5 y 107.5, pudiendo suscribirse para ello los correspondientes convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración.

⁷¹ Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2015 (rec. núm. 1370/2013 –NFJ057175–, ECLI:ES:TS:2015:45), en la que se continúa afirmando que:

También desde muy temprano, véase al respecto sentencias del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 1966 o de 26 de octubre de 1984, en los conflictos de valoración, en base al principio de unicidad o de coordinación, se entendió que si la Administración ha realizado una valoración de un bien o derecho calculando el valor real o de mercado después no puede realizar otra valoración distinta incluso para otro impuesto u obligado tributario, doctrina que, como se sabe, ha sido posteriormente matizada por la jurisprudencia atendiendo a las normas de valoración de cada tributo y otras circunstancias.

Este precepto pone de manifiesto que el legislador impone la colaboración entre la Administración local y la autonómica para la recta liquidación del IIVTNU en los supuestos en que se aplica el régimen de estimación directa. Por tanto, la conclusión de todo lo expuesto es, en nuestra opinión, que la Administración local deberá solicitar a la Administración autonómica la realización de actuaciones de comprobación de valores, en los términos previstos en el convenio de colaboración⁷².

Ya para finalizar con este apartado debemos recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 18 de la Ley del ISD y 46 del TRITPAJD, tras la modificación operada por la Ley 11/2021, la comprobación de valores resulta improcedente en los supuestos en que la Dirección General del Catastro hubiera asignado un «valor de referencia» al inmueble transmitido. Se trata, pues, de un claro error que previsiblemente se corrija en un futuro inmediato, con ocasión de la tramitación como proyecto de ley de la modificación operada en la regulación del impuesto.

3.6. Modificación de ordenanzas: régimen transitorio

Otra de las consecuencias de la aprobación del Real Decreto-Ley 26/2021 fue que las ordenanzas fiscales vigentes a esa fecha quedaran desfasadas o, por decirlo más claramente, devinieran ilegales por tener una regulación *contra legem*. Esa circunstancia resulta de especial relevancia tratándose de un impuesto potestativo, porque los que tienen esa naturaleza solo son exigibles si existe una ordenanza de establecimiento del impuesto en la que se contienen todos los elementos necesarios para su exacción.

Por ello, y para evitar nuevos problemas, la disposición transitoria del real decreto-ley analizado concede a los ayuntamientos un plazo de seis meses para adecuar sus ordenanzas fiscales a la nueva regulación. Y dispone que, hasta que se produzca esa modificación de ordenanzas, «resultará de aplicación lo dispuesto en este real decreto-ley, tomándose, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos establecidos en la redacción del artículo 107.4».

Esta previsión es de todo punto razonable⁷³. Podría cuestionarse la necesidad de que también se hubiera hecho una mención expresa a otros elementos esenciales del tributo, como los tipos de gravamen y las bonificaciones, pero esos preceptos no han sido afectados por la nueva regulación y, por tanto, no hay motivos para considerar inaplicables las correlativas reglas de la ordenanza fiscal.

⁷² García Moreno (2021, p. 10), con menos argumentación, sostiene también esta misma conclusión.

⁷³ No compartimos en este punto las afirmaciones contenidas en Palomar Olmeda y Vázquez Alcover (2021), cuando sostienen que esta disposición transitoria afecta a la autonomía local.

La duda principal que plantea la lectura de esta disposición transitoria es determinar las consecuencias jurídicas de no adaptar las ordenanzas fiscales en el plazo legalmente establecido de seis meses. En estos casos, parece razonable entender que no habría norma aplicable para determinar la base imponible, porque el artículo 107.4 del TRLRHL dispone que el coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno «será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor». Por tanto, parece lógico entender que, si las ordenanzas fiscales no se modifican para establecer esos coeficientes, no habría norma jurídica que determinara los coeficientes aplicables en cada caso concreto, lo que impediría la liquidación del impuesto. Además, a favor de esa interpretación, cabe argumentar que el propio legislador advirtió esa necesidad de establecer por ordenanza fiscal el coeficiente aplicable al disponer, expresamente, una habilitación para aplicar directamente los coeficientes máximos previstos en la ley. Pero, como vimos, esa habilitación tiene una vigencia máxima de seis meses.

3.7. Eficacia temporal: la posibilidad de aplicar retroactivamente la nueva regulación

La disposición final tercera del Real Decreto-Ley 26/2021 dispone: «Este real decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado».

El momento de entrada en vigor es claro y, de hecho, suscitó algunas críticas por haberse desperdiciado la oportunidad de ordenar la entrada en vigor el mismo día de su publicación, lo que habría evitado que el mismo día 9 de noviembre se realizaran cientos de transmisiones para aprovechar el vacío normativo existente ese mismo día y confirmado por la normativa publicada en el BOE⁷⁴.

Sin embargo, pese a la claridad de esta disposición jurídica, se ha cuestionado la posibilidad de aplicar la normativa contenida en el real decreto-ley a los hechos imposables devengados con anterioridad. Ese cuestionamiento tiene su origen en el informe emitido por el *Consell Tributari* el 15 de diciembre de 2021, en el expediente 1416/2021, en el que se concluye que sí procede la aplicación de esa nueva regulación a las obligaciones tributarias devengadas previamente, con base en los siguientes argumentos:

- a) Defender su inaplicación arrojaría un resultado contrario al artículo 31 de la CE.
- b) Por ello es necesario «tener en cuenta el principio de interpretación conforme a la Constitución de todo el ordenamiento jurídico en el momento de su aplicación».

⁷⁴ *Id.*, por todos, Chico de la Cámara (2021, p. 364).

- c) El principio de interpretación conforme a la Constitución se recoge en la jurisprudencia constitucional y significa:

que la interpretación de una norma debe responder, acomodar su contenido a los principios y preceptos de la Constitución [...] debe tenerse en cuenta no solo en la denominada interpretación declarativa sino también en la integrativa, es decir, aquella que colma insuficiencias de los textos legales [...]. No cabe por tanto una interpretación que concluya con un resultado contrario directa o indirectamente con los valores constitucionales.

- d) El artículo 9.3 de la CE prohíbe la retroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Las normas tributarias no tienen naturaleza sancionadora o restrictiva de derechos individuales, por lo que la aplicación retroactiva del Real Decreto-Ley 26/2021 no supondría una vulneración de dicho mandato constitucional.
- e) Por todo ello, tanto los órganos de gestión, como de revisión administrativa, como de control judicial, deberían aplicar las reglas de cuantificación de la obligación tributaria contenidas en el Real Decreto-Ley 26/2021 en todos los expedientes pendientes de resolución, con independencia de que se tratara de obligaciones tributarias devengadas antes de que se hubiera dictado la Sentencia del TC 182/2021.
- f) Concluye el informe afirmando que:

la aprobación de la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, no provoca vacío normativo y el RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre es de aplicación a las cuestiones pendientes de sentencia judicial, tanto por parte del órgano jurisdiccional llamado a resolver como por parte de la propia Administración, de acuerdo con los requisitos y los procedimientos señalados anteriormente.

Las conclusiones contenidas en el informe citado causaron sorpresa en todos los operadores jurídicos y, en algunos casos, indignación. En mi opinión, el informe omite dos consideraciones esenciales y, por ello, llegan a unas conclusiones que no podemos compartir:

- a) En primer lugar, prescinde del hecho de que la interpretación jurídica consiste en la identificación del verdadero significado del mandato contenido en una norma. En el supuesto considerado, la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 26/2021 establece, clara y taxativamente, que dicha norma «entrará en vigor el día siguiente al de su publicación». Consecuentemente, no hay dudas sobre el verdadero significado del precepto interpretado y, por ello, cualquier pretensión de atribuirle un significado distinto supondrá una vulneración del mandato contenido en la ley.

- b) Si, como se sugiere en el informe, la aplicación prospectiva de la nueva regulación pudiera ser contrario a los principios de justicia tributaria, debería proponerse el planteamiento del procedente recurso o cuestión de inconstitucionalidad para que sea el TC quien decida al respecto. Ignorar el claro mandato contenido en la disposición final tercera, aunque sea con base en una supuesta necesidad de adecuación a los principios de justicia del artículo 31 de la CE, constituye una manifiesta vulneración de los principios de legalidad y seguridad jurídica.
- c) Aunque la aplicación retroactiva de normas tributarias no constituye una vulneración del principio de retroactividad del artículo 9.3 de la CE, tal y como se afirma en el informe, también es cierto que existe una reiterada jurisprudencia constitucional sobre los límites a la retroactividad tributaria y su posible vulneración del principio de seguridad jurídica que, por motivos desconocidos, no se menciona en el informe del *Consell Tributari*.
- d) Esa jurisprudencia constitucional exige diferenciar entre retroactividad auténtica o de grado máximo y retroactividad impropia o de grado medio. En el caso del IIVTNU se trataría de retroactividad auténtica o de grado máximo, que tiene lugar cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas⁷⁵. Y, en esos casos, según reiterada jurisprudencia constitucional, la prohibición general de retroactividad operaría plenamente y «solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica»⁷⁶.
- e) No es fácil identificar cuáles serían esas «exigencias cualificadas de interés general» que legitimarían una retroactividad porque nunca se ha planteado ese problema ante el TC. Pero, en todo caso, parece claro que, en el caso concreto, el legislador no ha entendido que no concurrían esas exigencias excepcionales y, por ello, ha establecido la vigencia prospectiva del real decreto-ley.
- f) Por todo ello creemos que las conclusiones contenidas en el informe del *Consell Tributari* de 15 de diciembre de 2021 tienen un claro sesgo argumental y serán oportunamente rechazadas por jueces y tribunales.

⁷⁵ Por este motivo consideramos que sería inconstitucional el artículo único de Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, porque establece una regla específica en virtud de la cual ordena la aplicación retroactiva de la nueva regulación a los hechos imposables que se hubieran producido a partir del día 26 de octubre, esto es, hechos imposables devengados antes de la aprobación de la norma que modificó ese régimen jurídico.

⁷⁶ Cfr. Sentencia del TC 182/1997, de 27 de octubre. *Vid.*, también, en el mismo sentido, Sentencias del TC 116/2009, de 18 de mayo (NCJ049593); 176/2011, de 8 de noviembre (NCJ055862), y 9/2019, de 17 de enero (NCJ063787).

En relación con esta misma cuestión, resulta oportuno destacar que la Dirección General de Tributos, en la contestación a la Consulta V3074/2021, de 7 de diciembre (NFC081501), interpreta que la nueva normativa solo es de aplicación a las obligaciones devengadas a partir del 10 de noviembre de 2021.

En concreto, la consulta plantea cuál sería la normativa aplicable a una compraventa realizada el 26 de octubre de 2021, y la Administración responde que la declaración de inconstitucionalidad supuso la expulsión del ordenamiento jurídico de los artículos afectados, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación del tributo y, por tanto, su exigibilidad. Y como la modificación de la normativa legal se produjo con la aprobación del Real Decreto-Ley 26/2021, que entró en vigor el 10 de noviembre de 2021,

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

Y, también relacionado con el contenido del informe del *Consell Tributari*, es oportuno recordar que son muchas las sentencias dictadas hasta el momento anulando las liquidaciones impugnadas antes de la declaración de inconstitucionalidad⁷⁷; y que el Tribunal Supremo ha admitido a trámite un recurso de casación para determinar si la inconstitucionalidad declarada en la Sentencia del TC 182/2021

obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica⁷⁸.

⁷⁷ Aunque son fácilmente localizables en las bases de datos, sirven para ilustrar ese comentario las referencias contenidas en Izaguirre Fernández (2022).

⁷⁸ Vid. el Auto del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 2402/2021 –NFJ085112–, ECLI:ES:TS:2022:1397A).

Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2022). ¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: a propósito de la STC 182/2021. *Tributos Locales*, 154 [versión electrónica].
- Blanco García, A. del. y García Carretero, B. (2015). Cuestiones controvertidas y propuestas de reforma del IIVTNU. *Tributos Locales*, 122.
- Bris Gómez, R. (2015). IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao, de 25 de febrero de 2015. *Quincena Fiscal*, 10.
- Calvo Vérguez, J. (2014). La determinación del periodo de generación de la plusvalía y su incidencia sobre el incremento de valor sometido a gravamen. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 373, 143-164.
- Cayón Galiardo, A. (2015). Las reactivadas dudas sobre la constitucionalidad del IIVTNU. *Revista Técnica Tributaria*, 110.
- Celaya Acordarrementería, I. (2021). Análisis de los efectos en los Territorios Históricos del País Vasco de la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021, que declara inconstitucional la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Revista Forum Fiscal*, 280 [Sección Opinión].
- Chico de la Cámara, P. (2013). Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica. *Tributos Locales*, 111.
- Chico de la Cámara, P. (2021). Algunos comentarios de urgencia a la remozada «plusvalía municipal»: crónica de una modificación «anunciada» (ius condendum). *Tributos Locales*, 153.
- Colao Marín, P. A. (2016). Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema tributario. *Quincena Fiscal*, 20.
- Esclapez, M. y Marín-Barnuevo, D. (2020). Análisis de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal: efectos y valoración de las distintas actuaciones posibles. *Revista Interactiva de Actualidad*, 40.
- Falcón y Tella, R. (2013). El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013. *Quincena Fiscal*, 21.
- García de Enterría, E. (1989). Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales. *Revista española de Derecho Administrativo*, 61.
- García Moreno, V. A. (2021). La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 80 [versión electrónica].
- González de Lara Mingo, S. (2021). Cómo puedo reclamar la devolución del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Actualidad Administrativa*, 12 [Sección Ejercer en forma y plazo] [versión electrónica].
- Herrera Molina, P. M. (2020). La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal). *Quincena Fiscal*, 6.

- Izaguirre Fernández, J. (2022). Plusvalía: comienza el aluvión de sentencias que anulan liquidaciones tras la STC. *Revista Economist & Jurist*.
- Lago Montero, J. M. (2022). De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el TC hemos topado. *Tributos Locales*, 154.
- Luque Mateo, M. A. (2014). El Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en tiempos de crisis. En M.^a M. de la Peña Amorós (Coord.), *La financiación de las entidades locales en tiempos de crisis*. Tirant lo Blanch.
- Magraner Moreno, F. J. (2014). El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales? *Tribuna Fiscal*, 273.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2013). La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Tributos Locales*, 112.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2017). Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 409, 5-44.
- Marín-Barnuevo, D. y Herrero de Egaña, J. M. (2021). La impugnación del valor de referencia. *Revista Técnica Tributaria*, 134.
- Navarro Egea, M. (2014). La base imponible del IIVTNU en el contexto económico. *Tributos Locales*, 114.
- Orón Moratal, G. (2021). La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías, *Instituto de Derecho Local de la Universidad Autónoma de Madrid*. <<https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto-de-plusvalias>>.
- Palao Taboada, C. (2017). Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU. *Nueva Fiscalidad*, 2.
- Palomar Olmeda, A. y Vázquez Alcover, E. (2021). El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos ¿una cuestión resuelta? *Diario La Ley*, 9961 [Sección Doctrina].
- Prósper Almagro, A. B. (2014). IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado. *Quincena Fiscal*, 21.
- Rodríguez Bereijo, A. (2009). Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero). *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, 42.
- Rodríguez Bereijo, A. (2021). El principio de capacidad económica en una encrucijada. *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, 191.
- Rovira Ferrer, I. (2013). El IIVTNU en el contexto de crisis actual: su devengo en algunos supuestos problemáticos. *Tributos Locales*, 110.
- Rubio de Urquía, J. I. (2021). El Tribunal Constitucional apuntilla la plusvalía municipal y el Gobierno la resucita. *Tributos Locales*, 153.
- San Martín Rodríguez, A. (2014). Problemática actual existente en el ámbito del IIVTNU. *Tributos Locales*, 116.
- Suberbiola Garbizu, I. (2022). El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los territorios históricos tras la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021. *Tributos Locales*, 154.



Teixidor Martínez, N. y Revilla Rodríguez, I. (2016). ¿Se puede gravar el incremento ficticio de valor de los terrenos de naturaleza urbana? *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 394, 5-40.

Utande San Juan, J. M. (2021). La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial refe-

rencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre. *Tributos Locales*, 153.

Varona Alabern, J. E. (2010). A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. *Quincena Fiscal*, 18.