



➤ **La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021.-**

La sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021, supone el último y definitivo pronunciamiento del Alto Tribunal sobre la controvertida cuestión del método de cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU en adelante).

Anteriormente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL en adelante), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero únicamente en la medida en que sometieran a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Posteriormente, el Alto Tribunal, en su Sentencia 126/2019, de fecha 31 de octubre de 2019, declaró también inconstitucional el artículo 107.4 del TRLRHL, respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer fuera superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Finalmente, en su reciente Sentencia 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021 (adjunta a este correo), el Tribunal Constitucional ha declarado de forma tajante la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL, referidos al método de cálculo de la Base imponible del IIVTNU, si bien se mantiene vigente el resto de la regulación de este impuesto. El Alto Tribunal declara esa inconstitucionalidad y nulidad al entender que *“el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (artículo 31.1 CE)»*.

Subraya la sentencia que la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es condición sine qua non para el nacimiento de la obligación tributaria tras la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo tras la STC 126/2019, de 31 de octubre. Por lo que carece ya de sentido exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto.

➤ **Alcance y efectos de la declaración de nulidad de la STC 182/2021.-**

Por lo que se refiere al alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL, el TC aclara que supone su expulsión del ordenamiento jurídico.



Dicha expulsión ha implicado, en palabras del Alto Tribunal “*la existencia de 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*”. Dicho vacío normativo afecta a las transmisiones que hayan tenido lugar en el periodo de tiempo que transcurre entre el 26 de octubre, fecha en que se dicta la Sentencia del TC (dado que su propio fundamento Jurídico Sexto computa sus efectos desde la fecha en que se ha dictado y no desde la fecha de su publicación en el BOE), y el 10 de noviembre, fecha de la entrada en vigor de la modificación del TRLRHL, por la que se instaura un nuevo método de cálculo de la base imponible del impuesto ajustado a las exigencias constitucionales. Asimismo, aquel vacío normativo afecta a las transmisiones sujetas al impuesto que hayan tenido lugar antes del 26 de octubre, pero que no hayan sido liquidadas a la fecha de la sentencia del TC.

Por lo que atañe a sus posibles efectos retroactivos, señala la STS 182/2021 lo siguiente:

«(...) 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».

De lo anterior se desprenden las siguientes consecuencias prácticas:

- Los efectos de la Sentencia se aplicarán con carácter retroactivo sólo a las deudas liquidadas recurridas en plazo, y a las autoliquidadas cuya rectificación haya sido solicitada en plazo, en ambos casos antes de la fecha de la Sentencia (es decir, antes del 26 de octubre).
- Por el contrario, no se aplicarán los efectos de la Sentencia:
 - A situaciones consolidadas, es decir, a aquellas deudas liquidadas o autoliquidadas que hayan adquirido firmeza, por no haber sido recurridas en plazo (o desestimado el recurso y devenido el acto firme) o solicitada la devolución de ingresos indebidos en plazo y se haya desestimado de manera expresa.
 - A deudas no firmes, liquidadas o autoliquidadas antes de la fecha de la Sentencia de 26 de octubre de 2021, pero con recursos o solicitud de devolución de ingresos, respectivamente, presentados posteriormente a la fecha de la Sentencia.No obstante, lo anterior no impide que puedan ser recurridas o reclamadas, siempre que estén en plazo para ello, en base a otros motivos, (como pueden ser los pronunciamientos judiciales del Alto Tribunal de los años 2017 y siguientes, en casos de inexistencia de incremento de valor o de importe de la plusvalía superior a la ganancia realmente obtenida), porque lo que impide la Sentencia es que puedan ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad recogida en esta Sentencia.



- Las transmisiones pendientes de liquidación (independientemente de que el devengo sea anterior a la Sentencia), por carecerse de base legal para cuantificar la deuda, al haber sido declarados inconstitucionales y nulos los preceptos reguladores del método de cálculo de su base imponible.

➤ **Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU.**

En el Boletín Oficial del Estado del pasado 9 de noviembre se ha publicado el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU, accesible a través del siguiente enlace:

https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-18276

De acuerdo con su disposición final tercera, el Real Decreto-ley 26/2021 entró en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», es decir, el 10 de noviembre, por lo que a partir del 10 de noviembre todas las plusvalías que se devenguen deben calcularse de conformidad con la citada norma, debiendo tenerse presente que el impuesto se devenga en la fecha de la transmisión del terreno (art. 109 TRLRHL).

La naturaleza del impuesto se mantiene, en el sentido de que sigue siendo un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos y se ponga de manifiesto a lo largo de un período máximo de 20 años, a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104.1 del TRLRHL), siendo su establecimiento y exacción optativa para los Ayuntamientos (art 59.2 del TRLRHL).

Lo que se pretende con esta reforma, según se indica en su propia Exposición de motivos, es dar respuesta al mandato del Tribunal Constitucional de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la STC 182/2021, así como integrar la doctrina contenida en las otras dos sentencias (STC 59/2017 y 126/2019), al objeto de dar unidad a la normativa del impuesto y cumplir con el principio de capacidad económica.

Aspectos más destacados de la nueva regulación:

- **Nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU.-**

Se añade un apartado 5 al [art. 104 del TRLRHL](#), introduciendo un nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU para los casos en que se constate, **a instancia del interesado**, que no se ha producido un incremento de valor.



A pesar de ser un supuesto de no sujeción, el interesado debe declarar la transmisión y aportar los títulos de transmisión y adquisición, debiendo acreditar la inexistencia de incremento de valor, con arreglo a lo dispuesto en dicho precepto.

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

La norma aclara que no pueden computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones.

En los casos de 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 IIVTNU 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 estos casos de ausencia de incremento de valor, en la posterior transmisión de los inmuebles, 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 período anterior a su adquisición, salvo en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del art. 104 del TRLRHL o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades .

• Nuevo método de cálculo de la Base imponible del IIVTNU.-

La base imponible sigue estando constituida por el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años. No obstante, la forma de determinar dicha base imponible ha sido modificada por el Real Decreto-ley 26/2021.

a) Método objetivo

La base imponible se obtendrá multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda al período de generación, el tiempo transcurrido entre la anterior y la actual transmisión.

En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo sigue siendo el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), es decir, el valor catastral. No obstante, se introduce como novedad que los ayuntamientos pueden establecer, en la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, un coeficiente reductor que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15%.

Los ayuntamientos deben aprobar, a través de su ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, el coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo.



Gobierno de La Rioja

Dichos coeficientes no podrán exceder de los previstos en el apartado 4 del artículo 107, según su nueva redacción, en función del número de años transcurridos desde la adquisición del inmueble, y que son los siguientes:

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

Se establece que estos coeficientes serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal. Se prevé que, si como consecuencia de la actualización anual, alguno de los coeficientes aprobados por la vigente ordenanza fiscal resultara ser superior al correspondiente nuevo máximo legal, se aplicará éste directamente hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso.

Resulta novedoso el sometimiento a tributación de las plusvalías generadas en menos de un año, en cuyo caso se prorrateará el coeficiente anual, teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

Por otro lado, se sigue manteniendo la posibilidad de que los ayuntamientos puedan establecer una reducción de los valores catastrales cuando estos se modifiquen como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

b) Incremento real.

Puede suceder que, conforme al procedimiento del art. 104.5, se constate por el sujeto pasivo que el importe de la plusvalía o incremento de valor real resulta inferior a la plusvalía calculada con arreglo al valor catastral y a los coeficientes legales, en cuyo caso se tomará como base imponible el importe de dicho incremento efectivo o real de valor (art. 107.5).



No obstante, se reconoce a los Ayuntamientos facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo.

- **Carácter no retroactivo de sus disposiciones.**

El Real Decreto-ley 26/2021 no contempla efectos retroactivos de sus disposiciones, es decir, el nuevo método de cálculo de la base imponible de este tributo no se puede aplicar a transmisiones de inmuebles realizadas antes de su entrada en vigor. Lo anterior provoca que se mantiene aquel vacío legal al que se hacía anteriormente referencia, respecto de las operaciones celebradas durante el periodo transcurrido desde el 26 de octubre (fecha de la STC), hasta el 10 de noviembre de 2021 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley).

El problema también se plantea con respecto a las transmisiones anteriores al 26 de octubre sujetas al impuesto y que todavía estuvieran pendientes de liquidar, ya que el método de cálculo vigente en la fecha del devengo del impuesto (es decir, en la fecha de la transmisión), que es la que determina la normativa aplicable, ha sido declarado inconstitucional y nulo.

En ambos casos, esas transmisiones se verían afectadas por el reciente fallo del TC, resultando en estos momentos inexigibles al carecer las Corporaciones locales de base legal para cuantificar la deuda.

- **Adaptación de las Ordenanzas fiscales.**

Los ayuntamientos que tengan establecido el IIVTNU deberán modificar sus respectivas ordenanzas fiscales, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de este real decreto-ley 26/2021, para adecuarlas a lo dispuesto en el mismo. Hasta que entre en vigor la modificación de sus ordenanzas, se tomará, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos previsto en el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Disposición transitoria única).

Servicio de Asesoramiento a Corporaciones Locales
Logroño, a 1 de diciembre de 2021