
La actuación de los ayuntamientos tras la declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal*

Diego MARÍN-BARNUEVO FABO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (UAM)

«Of Counsel» en Pérez Llorca

ORCID ID: 0000-0002-3563-6338

RESUMEN

La STC 182/2021 ha declarado la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) con un controvertido fallo que no ha satisfecho prácticamente a nadie y que seguirá generando una gran litigiosidad.

Hasta el momento se han publicado muchos artículos en los que se analiza la sentencia desde la perspectiva de los contribuyentes, pero no se ha publicado prácticamente nada desde la perspectiva de la Administración local, que soportará los costes económicos de la declaración de inconstitucionalidad y los costes de gestión de los nuevos recursos y reclamaciones interpuestos.

En el presente trabajo realizamos un análisis de la situación desde la perspectiva de los ayuntamientos. Analizamos sus posibilidades de actuación tras la declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía y la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, y planteamos los principales problemas a los que se enfrentan: los efectos de la declaración de inconstitucionalidad; el modo de resolver las reclamaciones en curso; el modo de resolver nuevos recursos que ignoran la limitación de efectos de la sentencia; la viabilidad de nuevas vías de impugnación que hasta ahora parecían improcedentes; y, finalmente, los problemas de interpretación y aplicación de la nueva regulación contenida en el Real Decreto-ley 26/2021.

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

* Trabajo finalizado el 5 de abril de 2022.

Actions of local councils after the declaration of unconstitutionality of the Tax on the Increase of the Value of Urban Land (TIVUL)

ABSTRACT

The Constitutional Court has declared the unconstitutionality of the Tax on the Increase in Value of Urban Land (TIVUL) with a controversial ruling (SCCR 182/2021) that has satisfied practically no one and will continue to generate a great deal of litigation.

So far, many articles have been published analyzing the ruling from the perspective of taxpayers, who lament a limitation of effects that has no precedent in constitutional jurisprudence. However, practically nothing has been published from the perspective of the local Administration, which also laments the economic costs of the declaration of unconstitutionality, and the management costs of the new appeals and claims filed.

In this paper we analyze the actions of local councils after the declaration of unconstitutionality of the TIVUL and the approval of Royal Decree-Law 26/2021, of November 8, in which we address the main problems faced by local councils: the effects of the declaration of unconstitutionality; how to solve ongoing claims; how to resolve new appeals that ignore the limitation of effects of the ruling; the viability of new legal challenges that until now seemed improper; and finally, the problems of interpretation and application of a new regulation contained in the Royal Decree-Law 26/2021.

Keywords: local tax; increase in value; unconstitutionality; economic capacity; capital gains; TIVUL; local councils; revocation.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. LA STC 182/2021: SIGNIFICADO Y ALCANCE: 2.1. La declaración de inconstitucionalidad. 2.2. La recaudación y revisión de liquidaciones dictadas en aplicación de la normativa declarada inconstitucional. 2.3. La limitación de efectos. 2.4. Efectividad temporal de la declaración de inconstitucionalidad y de la limitación de efectos. 2.5. La relevante dogmática sobre el principio de capacidad económica. 2.6. La proyección a otros tributos de la doctrina sobre el principio de capacidad económica.—3. REPERCUSIONES ECONÓMICAS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD: 3.1. Las reclamaciones sobre situaciones no consolidadas. 3.2. La viabilidad de la revocación. 3.3. La reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado legislador por parte de los contribuyentes. 3.4. La reclamación de responsabilidad patrimonial al ayuntamiento que aprobó la ordenanza del IIVTNU. 3.5. La reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado legislador por parte de los ayuntamientos.—4. LA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN LEGAL DEL IIVTNU POR EL REAL DECRETO-LEY 26/2021: 4.1. La aptitud del real decreto-ley para modificar el régimen jurídico del IIVTNU. 4.2. Establecimiento de un nuevo supuesto de sujeción. 4.3. Establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción. 4.4. Establecimiento de otro nuevo supuesto de no sujeción. 4.5. Nueva regulación de la base imponible: estimación objetiva. 4.6. Nueva regulación de la base imponible: estimación directa. 4.7. Gestión. 4.8. Modificación de ordenanzas: régimen transitorio. 4.9. Eficacia temporal de la nueva regulación: la posibilidad de su aplicación retroactiva.—5. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La STC 182/2021, de 26 de octubre, que declaró la inconstitucionalidad de las reglas de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Incremento de Valor

de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), ha generado una enorme controversia entre todos los operadores jurídicos y, también, como es lógico, entre los ayuntamientos. Entre los motivos que justifican esa controversia cabe destacar los siguientes: *i)* el cambio de criterio respecto de las sentencias anteriores; *ii)* la filtración de su contenido antes de su publicación; *iii)* la divulgación de parte del fallo en la página web del Tribunal Constitucional; *iv)* la declaración de inconstitucionalidad con base en un fundamento jurídico distinto del invocado en la cuestión de inconstitucionalidad; *v)* la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad; *vi)* la desconsideración a la posición jurídica de los contribuyentes y de los ayuntamientos, y *vii)* el enorme coste económico de la decisión.

Unas semanas después de conocerse el contenido de la sentencia se aprobó el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que daba nueva regulación al impuesto para corregir los problemas de inconstitucionalidad señalados en la STC 182/2021 (y en las SSTC 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre), y nuevamente se generó una enorme controversia. Apenas nueve días después, los territorios históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya aprobaron las normas que incorporaban a su regulación propia los nuevos criterios de determinación de la base imponible establecidos para el territorio común¹, y el 22 de diciembre tuvo lugar la adaptación normativa en Navarra con la aprobación de la Ley Foral de modificación de las Haciendas Locales de Navarra.

Tanto la STC 182/2021 como la normativa aprobada después para adaptar la normativa reguladora a las exigencias de dicha sentencia plantean algunos problemas de interpretación que dificultan la actuación de los ayuntamientos. Por ello, el objeto del presente trabajo es realizar un análisis desde la perspectiva de los ayuntamientos, identificando los principales problemas derivados de los cambios producidos estos últimos meses y sus posibles soluciones.

2. LA STC 182/2021: SIGNIFICADO Y ALCANCE

La STC 182/2021 declaró la inconstitucionalidad de las principales reglas de determinación de la base imponible del IIVTNU y estableció una controvertida limitación de efectos. La fundamentación jurídica del fallo también permite extraer otras interesantes consideraciones sobre los principios de justicia tributaria y sobre el proceso de cuestión de inconstitucionalidad, pero se trata de cuestiones que hemos tratado en otro trabajo más amplio y que, por motivos obvios, deben quedar fuera de este estudio².

¹ Esa regulación se contiene en Decreto Foral Normativo 7/2021, de 16 de noviembre, de Bizkaia; el Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre, de Gipuzkoa, y el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del Consejo de Gobierno de 16 de noviembre, de Álava.

² Nos referimos a D. MARÍN-BARNUEVO FABO, «La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 468, 2022, pp. 5-58, donde se contienen muchas de las ideas que aparecen recogidas en este artículo.

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 FJ 6.º».

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 art. 107.2 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 art. 107.2.a) 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 art. 107.2 TRLRHL³.

Como es obvio, la declaración de inconstitucionalidad referida al TRLRHL no produce efectos directos en la normativa foral, pero la constatación de que ambas regulaciones son similares permite afirmar, sin ambages, que la regulación foral anterior a noviembre de 2021 adolece de los mismos vicios de inconstitucionalidad que la normativa estatal. Por tanto, del mismo modo que en 2017 se produjo una declaración de inconstitucionalidad en cascada (primero las forales y luego la del territorio común), entendemos que, caso de que se planteara una cuestión de inconstitucionalidad sobre la normativa foral, se produciría una declaración de inconstitucionalidad de sus reglas de la base imponible⁴.

En la determinación del alcance del fallo se dispone que esa declaración de inconstitucionalidad y nulidad se realiza «en los términos previstos en el FJ 6.º», en donde se establece que la declaración de inconstitucionalidad de los referidos apartados del art. 107 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». Se trata de una afirmación innecesaria que, sin embargo, puede plantear nuevos problemas por los motivos que exponemos a continuación.

³ En este mismo sentido, J. M. UTANDE SAN JUAN, «La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre», *Revista Tributos Locales*, núm. 153, noviembre-diciembre de 2021, p. 300.

⁴ En este mismo sentido, I. SUBERBIOLA GARBIZU, «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», *Revista Tributos Locales*, núm. 154, enero-febrero de 2022, p. 107.

2.2. La recaudación y revisión de liquidaciones dictadas en aplicación de la normativa declarada inconstitucional

Esa especificación de los efectos de la sentencia puede ocasionar muchos problemas en la práctica, porque si bien es cierto que la inconstitucionalidad y nulidad declarada impiden la liquidación del impuesto y, consecuentemente, la comprobación orientada a su liquidación, no deberían tener incidencia alguna en la «recaudación y comprobación» de las liquidaciones dictadas antes de conocerse la STC 182/2021.

En efecto, es probable que el Tribunal quisiera destacar que a partir de ese momento ya no se puede aplicar el art. 107 TRLRHL y, de forma irreflexiva, se enumerasen todos los procedimientos que podrían verse afectados por esa consecuencia jurídica. Pero lo cierto es que la sentencia yerra al incluir en la delimitación de efectos los procedimientos de recaudación y revisión, porque es obvio que no existe fundamento jurídico alguno para entender que la declaración de inconstitucionalidad proyecta sus efectos en dichos procedimientos⁵.

Además, esa referencia al procedimiento de recaudación debe considerarse errónea porque, en una interpretación sistemática, carecería totalmente de sentido que la sentencia limitara la posibilidad de impugnar las liquidaciones anteriores si, al mismo tiempo, reconociera que la Administración no puede recaudar las cuotas liquidadas. Porque, si fuera así, la limitación a la impugnación sería totalmente irrelevante, puesto que la Administración también tendría limitada la posibilidad de recaudar las deudas liquidadas.

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 especificar es que resulta improcedente aplicar el anulado art. 107 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 plusvalía puede impedir la revisión de todos los actos relacionados con ese impuesto. Ni existe fundamento jurídico, ni creemos que una sentencia del Tribunal Constitucional puede proyectar sus efectos con tanta amplitud como para cercenar el derecho de defensa y la tutela judicial efectiva, como más adelante explicaremos. En todo caso, todo hace pensar que ese error en la redacción de la sentencia motivará nuevos recursos por parte de los contribuyentes que no hubieran pagado íntegramente las deudas de plusvalía notificadas antes del 26 de octubre y, por lo expuesto, consideren improcedente la continuación del procedimiento de recaudación.

⁵ *Vid.*, en sentido contrario, S. GONZÁLEZ DE LARA MINGO, «Cómo puedo reclamar la devolución del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Administrativa*, núm. 12, Sección Ejercer en forma y plazo, Wolters Kluwer, *La Ley*, 12.581, diciembre de 2021, p. 7 del documento electrónico, 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».

2.3. La limitación de efectos

La limitación de efectos del fallo es, sin duda, la parte más controvertida de la STC 182/2021. Se contiene en el FJ 6.º, en donde se dispone que «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 y no puede descartarse que los tribunales de justicia rechacen en el futuro su aplicación por entender que carece de habilitación normativa y, sobre todo, por omitir la motivación exigida a una decisión que claramente limita el derecho de defensa de los contribuyentes⁶. En todo caso, hasta que llegue ese momento, los ayuntamientos deben aplicarla y, a tal efecto, es conveniente analizar su contenido:

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.

c) Además, 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 o revisión, lo que constituye una novedosa restricción para la revisión de estos últimos que no tiene precedente en la jurisprudencia constitucional y que, además, se realiza de forma apodíctica y sin la necesaria motivación⁷.

d) En todo caso, es necesario destacar que la sentencia solo ha establecido una limitación parcial del derecho de impugnación, pero en ningún caso una restricción

⁶ *Vid.*, ampliamente, D. MARÍN-BARNUEVO FABO, «La definitiva declaración de inconstitucionalidad...», *op. cit.*, pp. 12 y ss.

⁷ *Vid.*, ampliamente, G. ORON MORATAL, *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*, entrada al blog del 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-pll>.

absoluta. Es decir, la limitación se refiere, 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 STC 182/2021⁸.

e) 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 art. 24 CE.

2.4. Efectividad temporal de la declaración de inconstitucionalidad y de la limitación de efectos

Los efectos propios de la declaración de inconstitucionalidad se produjeron el día en que la STC 182/2021 se publicó en el *BOE*, esto es, el 25 de noviembre de 2021. Así se desprende de lo dispuesto en el art. 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, en donde se establece que «las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los poderes públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el *BOE*».

Estas afirmaciones pueden parecer obvias e innecesarias, pero lo cierto es que también hubo controversia en torno a esta cuestión debido a que la sentencia establece una limitación de efectos referida al momento de «dictarse la sentencia», que oficialmente fue el 26 de octubre.

Si a ello le añadimos que el día 9 de noviembre se publicó en el *BOE* el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, que adecuaba la regulación de la plusvalía a la jurisprudencia constitucional, nos encontramos con la necesidad de diferenciar distintos periodos temporales con distinto régimen jurídico: *i)* hasta el 26 de octubre de 2021, en que estuvo vigente y resultaba aplicable la normativa anteriormente declarada inconstitucional; *ii)* entre el 26 de octubre y el 10 de noviembre, periodo en que la normativa en vigor se sabía que era inconstitucional, pese a que todavía no había desplegado su eficacia esa declaración de inconstitucionalidad, y *iii)* a partir del 10 de noviembre, en que resultaba de aplicación en el territorio común la nueva normativa contenida en el Real Decreto-ley 26/2021.

Como se desprende de lo expuesto, la publicación en el *BOE* de la STC 182/2021 el 25 de noviembre fue, a la postre, jurídicamente irrelevante, porque se produjo en un momento en que los preceptos declarados inconstitucionales ya habían sido derogados por el Real Decreto-ley 26/2021.

⁸ *Vid.*, en este mismo sentido, J. M. UTANDE SAN JUAN, «La STC de 26 de octubre...», *op. cit.*, p. 307, y S. GONZÁLEZ DE LARA MINGO, «Cómo puedo reclamar...», *op. cit.*, p. 3 del documento electrónico.

En ese contexto, los ayuntamientos podrían cuestionarse cómo actuar en caso de tener obligaciones tributarias devengadas antes del 10 de noviembre (que entró en vigor la nueva regulación) pendientes de notificar o pendientes de liquidar o pendientes de autoliquidar. Para analizar esas situaciones, es necesario diferenciar los supuestos de gestión por liquidación o por autoliquidación.

A) Gestión por liquidación administrativa:

a) *Las obligaciones tributarias devengadas antes del 26 de octubre, que hubieran sido liquidadas por la Administración y notificadas antes de esa fecha.* En ese caso se aplicará la limitación de efectos contenida en la sentencia, por lo que:

i) Si el contribuyente las hubiera impugnado antes del 26 de octubre, el ayuntamiento, juez o tribunal estará obligado a estimar el recurso porque en el momento de realizar la revisión del acto impugnado apreciará que la base imponible fue determinada conforme a un precepto inconstitucional y nulo⁹.

ii) Si el contribuyente no las hubiera impugnado antes del 26 de octubre, la situación se considera «consolidada» (en expresión del FJ 6.º de la STC) y resulta improcedente su revisión con fundamento en dicha sentencia. Esa consecuencia jurídica determinará también la desestimación del recurso en caso de que el contribuyente hubiera impugnado el acto de liquidación después del 26 de octubre (sin perjuicio de que el contribuyente pudiera defender en vía judicial la improcedencia de aceptar esa limitación de efectos).

b) *Las obligaciones tributarias devengadas antes del 26 de octubre, que hubieran sido liquidadas por la Administración, pero no hubieran sido notificadas antes de esa fecha.* En ese caso, y dado que la notificación determina la eficacia del acto administrativo, podemos entender que la Administración no podrá continuar el procedimiento y deberá abstenerse de notificar el acto previamente liquidado. Si la liquidación hubiera sido practicada antes del 26 de octubre y notificada después de esa fecha, el contribuyente podrá impugnar el acto de liquidación (porque no le afecta la limitación de efectos) y el recurso deberá ser estimado.

c) *Las obligaciones devengadas después del 26 de octubre y antes del 10 de noviembre.* En ese caso la situación es ciertamente excepcional, porque la Administración estaría liquidando de acuerdo con una norma que está en vigor (porque su nulidad no se produjo hasta el momento de la publicación de la sentencia en el *BOE*, el 25 de noviembre), pero existe un conocimiento generalizado de que la norma aplicable adolece de un vicio de inconstitucionalidad. Por ese motivo entendemos que:

⁹ En relación con ello, es oportuno destacar que el ATS de 9 de febrero de 2022, ECLI:ES:TS:2022:1397A, ha admitido a trámite un recurso de casación para determinar si la inconstitucionalidad declarada en la STC 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 inexpressiva de capacidad económica».

i) El principio de buena administración impide al ayuntamiento liquidar y exigir el impuesto mediante la aplicación de una norma que el Tribunal Constitucional ha reconocido que es inconstitucional y nula, y que será expulsada del ordenamiento jurídico en cuanto tenga lugar su publicación en el *BOE*.

ii) Esta interpretación se fundamenta en la doctrina contenida en la STS de 16 de julio de 2020¹⁰, en la que se cuestionaba si la doctrina de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (que considera contrario al Derecho de la Unión la discriminación de no residentes) constituye, por sí misma motivo suficiente para declarar, en interpretación del art. 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación firme, girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el ISD, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho. Y la doctrina establecida en esa sentencia es 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. Y también puede revocar de oficio un acto de gravamen en los términos del art. 219 LGT, sin que sea dable invocar un pretendido derecho a no hacer nada al respecto»¹¹.

iii) Si el ayuntamiento no apreciara el motivo anterior y practicara la liquidación, el contribuyente podría impugnarla y denunciar que se aplicó un precepto inconstitucional, lo que debería ser estimado por la Administración en vía de revisión dado que, de lo contrario, los jueces y tribunales aplicarían la doctrina recogida en la STS de 16 de julio citada y anularían la liquidación (quizá condenando en costas a la Administración).

iv) En este punto, consideramos abiertamente rechazable la interpretación contenida en el informe del *Consell Tributari* de 15 de diciembre de 2021, por los motivos que exponemos al final del presente trabajo.

d) *Las obligaciones devengadas después del 10 de noviembre*. En ese caso se aplicaría la nueva regulación contenida en el Real Decreto-ley 26/2021, sin que tenga relevancia jurídica alguna la declaración de inconstitucionalidad previa.

B) Gestión por autoliquidación:

a) *Las obligaciones tributarias devengadas antes del 26 de octubre, que hubieran sido autoliquidadas por el contribuyente antes de esa fecha*. En ese caso se aplicará la limitación de efectos contenida en la sentencia, por lo que:

i) Si el contribuyente hubiera instado la rectificación de la autoliquidación antes del 26 de octubre, el ayuntamiento, juez o tribunal, estará obligado a estimar el recurso porque en el momento de analizar la conformidad a Derecho de la autoliquidación apreciará que la base imponible fue calculada conforme a un precepto inconstitucional y nulo.

¹⁰ Vid. STS de 16 de julio de 2020, ECLI:ES:TS:2020:2724.

¹¹ En contra de esta interpretación puede verse J. M. UTANDE SAN JUAN, «La STC de 26 de octubre...», *op. cit.*, 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*».

ii) Si el contribuyente no hubiera instado la rectificación de la autoliquidación antes del 26 de octubre, la situación se considera «consolidada» (en expresión del FJ 6.º de la STC) y resultará improcedente la pretensión de rectificar su contenido con fundamento en dicha sentencia. Esa consecuencia jurídica determinará también la desestimación de la pretensión de rectificación de autoliquidación presentada después del 26 de octubre (sin perjuicio de que el contribuyente pudiera defender en vía judicial la improcedencia de aceptar esa limitación de efectos).

b) *Las obligaciones tributarias devengadas antes del 26 de octubre, que hubieran sido autoliquidadas por el contribuyente después de esa fecha.* Se trata de una situación ciertamente excepcional, porque la sentencia fue ampliamente difundida en los medios de comunicación el mismo 26 de octubre y no parece probable que los contribuyentes presentaran la autoliquidación después de esa fecha. En todo caso, si alguien hubiera presentado la autoliquidación después de ese día, creemos que tendría derecho a instar la rectificación de la autoliquidación, porque la limitación de efectos se refiere a los interesados que pudiendo haber ejercitado su derecho de revisión no lo hubieran hecho. Y el contribuyente que presentó su autoliquidación después del 26 de octubre no se encuentra en esa situación, por lo que no le sería de aplicación la limitación de efectos y, por tanto, podría instar la rectificación de la autoliquidación, que debería ser estimada porque la obligación tributaria fue determinada conforme a un precepto que era inconstitucional (aplicando la doctrina de la STS de 16 de julio de 2020).

c) *Las obligaciones devengadas después del 26 de octubre y antes del 10 de noviembre.* En ese caso la situación es todavía más excepcional que el caso anterior, porque en esas fechas la inconstitucionalidad de la plusvalía estaba en todos los medios y, además, el contribuyente tenía un amplio margen de tiempo para presentar la autoliquidación. En todo caso, si el contribuyente hubiera presentado la autoliquidación, podría instar la rectificación de la autoliquidación, que deberá ser estimada, porque la obligación tributaria fue determinada conforme a un precepto que era inconstitucional (aplicando la doctrina de la STS de 16 de julio de 2020).

d) *Las obligaciones devengadas después del 10 de noviembre.* En ese caso se aplicaría la nueva regulación contenida en el Real Decreto-ley 26/2021, sin que tenga relevancia jurídica alguna la declaración de inconstitucionalidad previa.

C) Gestión por liquidación o autoliquidación en los territorios forales:

a) *Las obligaciones tributarias devengadas antes de la entrada en vigor de la nueva normativa.* En ese caso, la Administración podría entender que puede liquidar el impuesto (o exigir la presentación de la autoliquidación) porque su normativa no fue enjuiciada en la STC 182/2021. Sin embargo, creemos que la Administración debe renunciar a liquidar y comprobar la plusvalía después del 26 de octubre, por los siguientes motivos.

i) Aunque la normativa foral no fue analizada por el Tribunal Constitucional, lo cierto es que sus reglas de determinación de la base imponible son esencialmente idénticas.

ticas a las enjuiciadas en la STC 182/2021, por lo que es obvio que adolecen del mismo vicio de inconstitucionalidad.

ii) Consecuentemente, es evidente que sería declarada inconstitucional en el momento en que fuera enjuiciada por el Tribunal Constitucional, lo que tendría lugar en el momento en que un contribuyente invocara en sede judicial la inconstitucionalidad de las normas aplicadas y solicitara la presentación de la cuestión de inconstitucionalidad.

iii) Por ello, e invocando de nuevo el principio de buena administración, es evidente que la Administración debe abstenerse de liquidar y comprobar un tributo que se cuantifica mediante la aplicación de unas normas que son inconstitucionales.

iv) Si la Administración liquidara y exigiera el impuesto después del 26 de octubre estaría provocando una aplicación desigual del impuesto, en tanto que solo los contribuyentes mejor informados o con más capacidad para recurrir podrían evitar el pago del impuesto presentando los correspondientes recursos.

v) Esta interpretación no se ve afectada por el hecho de que algunas normas forales hayan prohibido la revisión de las liquidaciones (o la rectificación de las autoliquidaciones) que no hubieran sido impugnadas (o solicitadas) antes del 26 de octubre, porque esa disposición contraviene abiertamente el principio de tutela judicial efectiva y, en nuestra opinión, debería ser desconsiderada por los órganos judiciales¹².

2.5. La relevante dogmática sobre el principio de capacidad económica

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

En las SSTC 26/2017 y 59/2017, el Tribunal Constitucional 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 anterior, en el que básicamente decíamos que debe ser rechazada la inter-

¹² Nos referimos, en concreto, a la DA Única del Decreto Foral Normativo 7/2021, de Bizkaia, 16 de noviembre, en donde se establece que «no serán objeto de revisión las obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a fecha del dictado de la STC 182/2021, de 26 de octubre, 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 las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la referida sentencia, así como las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha en virtud de lo establecido en la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia».

pretación 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 contribuir¹³. 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 decreto-ley en materia tributaria; y, de otro, porque aboca a una solución claramente insatisfactoria, como es renunciar al control constitucional de los tributos a los que sí puede exigírsele una mayor adecuación al principio de capacidad económica¹⁴.

Esa crítica publicada a las pocas semanas de conocerse la STC 26/2017 coincide, en lo sustancial, con la realizada poco después por PALAO TABOADA¹⁵, con las críticas vertidas unos años más tarde por HERRERA MOLINA¹⁶ y, también, con la posición recientemente mantenida por RODRÍGUEZ BEREIJO¹⁷, 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 Tribunal Constitucional de su propia jurisprudencia»¹⁸.

Por ello consideramos un acierto que la STC 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».

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 STC 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: i) «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 obliga-

¹³ Nos referimos a D. MARÍN-BARNUEVO FABO, «Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 409, abril de 2017, pp. 5-44.

¹⁴ En expresión de A. RODRÍGUEZ BEREIJO, «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 42, abril-junio de 2009, p. 395.

¹⁵ Vid. C. PALAO TABOADA, «Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017.

¹⁶ Vid. P. M. HERRERA MOLINA, «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre, sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2020.

¹⁷ Cfr. A. RODRÍGUEZ BEREIJO, «El principio de capacidad económica en una encrucijada», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 191, julio-septiembre de 2021.

¹⁸ *Ibid.*

ciones tributarias principales que en las accesorias; *ii*) «el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos», por lo que escapa del control constitucional enjuiciar si las soluciones adoptadas en cada caso concreto son las más correctas técnicamente, y *iii*) «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.

2.6. La proyección a otros tributos de la doctrina sobre el principio de capacidad económica

El fundamento jurídico principal para apreciar la vulneración del principio de capacidad económica es 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 mercado. Lo cual permitiría cabalmente concluir que el Impuesto sobre Actividades Económicas 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, aunque en algún momento hubieran sido precisas, lo cierto es 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 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 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 inmobiliario¹⁹.

¹⁹ Vid. art. 9.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; y art. 10.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. REPERCUSIONES ECONÓMICAS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

La declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía supuso un grave contratiempo para las haciendas locales, porque la recaudación total por este impuesto se estimaba en 2.500 millones de euros anuales y, además, existían dudas sobre la obligación de devolver la recaudación de los últimos cuatro años. Esas dudas iniciales se aclararon con la limitación de efectos de la sentencia y, también, con la aprobación de una nueva regulación que, pese a reducir la capacidad recaudatoria del impuesto, permitía seguir aplicándolo.

En todo caso, lo que nos interesa analizar en este apartado es la posición de los ayuntamientos en los distintos procedimientos en los que puede instarse la devolución, reembolso o indemnización como consecuencia del pago —por parte del contribuyente— de unas deudas tributarias determinadas conforme a preceptos declarados inconstitucionales.

3.1. Las reclamaciones sobre situaciones no consolidadas

Las reclamaciones, recursos y solicitudes de rectificación de autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes respecto de situaciones no consolidadas deben prosperar, en los términos expresados en el apartado 2.4 de este trabajo. Ello significa que, respecto de las reclamaciones presentadas antes de 26 de octubre de 2016, los ayuntamientos estarán obligados a devolver todas las cantidades ingresadas en concepto de IIVTNU. Además, en el momento de procederse a la devolución, deberán abonarse los correspondientes intereses de demora devengados entre el momento del pago y el momento de la devolución.

Esta primera conclusión no nos suscita ninguna duda. Es cierto que existe un informe del *Consell Tributari* que defiende la aplicación de la nueva regulación a los devengos producidos con anterioridad, pero entendemos que esa tesis debe ser rechazada por los motivos que exponemos al final de este trabajo.

Más controvertida es la posibilidad de prosperar otros procedimientos especiales de revisión que se han planteado en los últimos tiempos, que son los que analizamos a continuación desde la perspectiva de los ayuntamientos.

3.2. La viabilidad de la revocación

El procedimiento de revocación en materia tributaria se regula en el art. 219 LGT, en donde se establece que «el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio». Es cierto que el art. 10 del Reglamento general de revisión en vía administrativa²⁰ esta-

²⁰ Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

blece una curiosa matización al disponer que «el procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito».

Se trata de una regulación curiosa porque parece negar toda relevancia jurídica a la solicitud presentada por el interesado, lo que constituye un obstáculo insalvable para el control judicial sobre la actuación a la Administración.

En todo caso, lo que nos interesa destacar en este momento es que en las últimas semanas se ha establecido una nueva doctrina jurisprudencial sobre el procedimiento de revocación, contenida en las SSTs de 9 de febrero de 2022²¹ y de 14 de febrero de 2022²², que parece cambiar la situación y abrir la posibilidad de que el procedimiento de revocación pueda ser iniciado a instancia de parte, lo que a su vez permitiría cuestionar la viabilidad de utilizar este procedimiento para solicitar la devolución de lo pagado en concepto de IIVTNU.

En la segunda de las sentencias citadas se exponen con más claridad los fundamentos jurídicos de esa nueva doctrina. Comienza recordando que inicialmente se rechazaba la existencia de un derecho subjetivo a la revocación²³, pero poco después se reconoció que la actuación administrativa debe respetar el mandato de interdicción de la arbitrariedad, de lo que cabe concluir que la actuación de la Administración en el procedimiento de revocación también está sometida a control judicial para garantizar el cumplimiento de ese mandato²⁴.

Seguidamente, destaca que el ejercicio de potestades discrecionales no está exenta de elementos reglados, entre los que tiene especial relevancia la motivación, así como la necesaria sujeción a la legalidad respecto del contenido de la decisión adoptada que, en todo caso, debe ajustarse a los principios y finalidades que deben regir la actuación de la Administración. Y, tratándose del procedimiento de revocación en materia tributaria, adquieren especial relevancia la consideración a los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad. Además, como el art. 219 LGT recoge distintos supuestos que justifican la revocación, entiende que esas circunstancias constituyen elementos reglados del acto sujetos al control de los tribunales que evidencian la posibilidad de recurrir la decisión que pone fin al procedimiento. Todo ello pone de manifiesto «la existencia de un derecho subjetivo del contribuyente que puede hacer valer en el procedimiento de revocación».

²¹ STS de 9 de febrero de 2022, ECLI:ES:TS:2022:484, ponente: Sr. Montero Fernández.

²² STS de 14 de febrero de 2022, ECLI:ES:TS:2022:699, ponente: Sr. Navarro Sanchís.

²³ Vid. STS de 28 de febrero de 2017, ECLI:ES:TS:2017:749, ponente: Sr. Navarro Sanchís, con referencias directas a la STS de 22 de noviembre de 2016, ECLI:ES:TS:2016:5189, ponente: Sr. Navarro Sanchís.

²⁴ Vid. STS de 26 de septiembre de 2017, ECLI:ES:TS:2017:3340, ponente: Sr. Maurandi Guillén y, todavía con mayor claridad, en la STS de 19 de febrero de 2014, ECLI:ES:TS:2014:1189, ponente: Sr. Frías Ponce.

En el procedimiento de devolución de ingresos indebidos la situación es distinta, porque la normativa reguladora prevé el inicio del procedimiento a instancia del interesado. Y entiende la Sala que, en el seno de este procedimiento, si la devolución está relacionada con un acto firme, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos debe cursarse mediante la revocación, que tendría carácter instrumental respecto de aquel. Esa conclusión se desprende de lo dispuesto en el art. 221.3 LGT, en donde se dispone que cuando el acto que motivó 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 art. 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el art. 244 de esta ley»²⁵.

Todo ello significa —en opinión de la Sala— que si los contribuyentes instan la devolución de ingresos indebidos en relación con un acto que ha devenido firme pueden hacerlo a través de alguno de los procedimientos especiales. Y si el procedimiento elegido es el de revocación, por considerar que concurren algunas de las causas legitimadoras del mismo, la Administración tiene la obligación de resolver por tratarse de una vía instrumental para lograr la devolución de ingresos indebidos. A partir de ahí, si la resolución fuera desfavorable, el interesado podría impugnar dicha resolución por los procedimientos ordinarios. «En definitiva —sostiene la STS de 14 de febrero de 2022—, al igual que ocurre con la solicitud de nulidad de pleno derecho del art. 217 o de rectificación de errores del art. 220, con la solicitud de devolución de ingresos indebidos por el interesado, en los supuestos contemplados en el art. 221.3 instando o promoviendo, en este caso, la revocación, se debe iniciar el procedimiento a instancia de parte y la Administración viene obligada a resolver, sin que posea potestad de convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a instancia del interesado y en el ámbito del art. 221.3, en un procedimiento que solo cabe iniciar de oficio».

Por todo lo expuesto creemos que se ha producido un cambio de paradigma en la tramitación del procedimiento de revocación y creemos que, a partir de ahora, los ayuntamientos deberán resolver todas las solicitudes de revocación presentadas por los interesados, puesto que en la práctica totalidad de los casos dicha solicitud contendrá una pretensión de devolución de lo indebidamente pagado.

Siendo así, cabe imaginar que muchos contribuyentes solicitarán la devolución de lo pagado en concepto de plusvalía, vía revocación. En ese escenario, y a tenor de lo anteriormente expuesto, consideramos que:

1. Los ayuntamientos deberán resolver expresamente la solicitud de revocación presentada por los interesados, aunque ello no implicará necesariamente la estimación de sus pretensiones.

2. Para rechazar las pretensiones basadas en la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, los ayuntamientos podrán invocar la STS de 14 de marzo de 2022 citada,

²⁵ Esa interpretación ya se aprecia en la STS de 18 de mayo de 2020, ECLI:ES:TS:2020:973, ponente: Sr. Cudero Blas.

en la que expresamente se reconoce que «con carácter general para que prospere el motivo de revocación de infracción manifiesta de la ley, como una constante jurisprudencia enseña, no basta con que se aprecie la infracción determinante de su invalidación, sino además cumulativamente debe ser manifiesta, en razón de que «es una exigencia de la revocación para evitar que esta se convierta en una segunda oportunidad impugnatoria, fuera de plazo, de los actos firmes. Esto es, en el ámbito de la tensión subyacente entre los valores de la seguridad jurídica y la justicia, la ley requiere un plus de exigencia —que la infracción sea manifiesta— para que esta segunda orille el efecto perentorio o extintivo de la primera». Se reconoce la infracción manifiesta cuando esta es «ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate [...]. En fin, al tiempo en que se producen los hechos y recae la propia sentencia impugnada, lo que era evidente era la incertidumbre, la oscuridad de la normativa, sus posibles interpretaciones razonables y, en definitiva, un abanico de repuestas jurídicas y judiciales no ya diferentes sino incluso contradictorias; es evidente que la infracción está lejos de colmar los criterios que la jurisprudencia ha identificado para integrar la infracción de la ley como manifiesta. Por lo que la conclusión se impone, no estamos ante el supuesto del art. 219.1 de revocación por infracción manifiesta de la ley, y planteado en estos términos el debate no cabe entrar en otras consideraciones».

3. Para rechazar las pretensiones basadas en la inconstitucionalidad declarada en la STC 182/2021, los ayuntamientos podrán invocar la STS de 9 de marzo de 2022 citada, en la que se recuerda que el Tribunal Constitucional limitó los efectos de la declaración de inconstitucionalidad «en tanto que dispone 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 publicación». Consecuentemente, mientras siga siendo válida la limitación de efectos contenida en la STC 182/2021, cabe entender que los ayuntamientos tienen un motivo jurídico sólido para desestimar la solicitud de revocación y devolución de ingresos indebidos.

3.3. La reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado legislador por parte de los contribuyentes

Otra de las cuestiones suscitadas en relación con los efectos de la STC 182/2021 es la posibilidad de que los contribuyentes puedan reclamar al Estado una indemnización por responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 32 y ss. de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

Las probabilidades de éxito de este procedimiento serán distintas en función de la concreta actuación del reclamante antes de que se produjera la declaración de incons-

titucionalidad. En caso de que el contribuyente 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 legislador²⁶. De hecho, existen varias sentencias del Tribunal Supremo que reconocieron ese derecho del reclamante como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017²⁷, por lo que parece razonable entender que esos mismos fundamentos concurren ahora para apreciar la responsabilidad patrimonial en relación con la STC 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 Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es razonable entender que los requisitos previstos en el art. 32 LRJSP serán aplicados con mayor laxitud en un futuro próximo²⁸.

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 art. 32 LRJSP para estimar la reclamación de indemnización, por lo que su pretensión podría ser 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, dada la especial naturaleza del procedimiento de reclamaciones económico-administrativas.

²⁶ *Vid.* art. 32.4 LRJSP.

²⁷ Entre las primeras, cabe citar la STS 1620/2019, de 21 de noviembre, ECLI: ES:TS:2019:3808. De las últimas, cabe citar las SSTS 1390/2021, de 29 de noviembre (ECLI:ES:TS:2021:4429), y la 716/2021, de 21 de mayo, ECLI:ES:TS:2021:2110.

²⁸ Nos referimos al asunto C-278/20, *Comisión Europea c. 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.

3.4. La reclamación de responsabilidad patrimonial al ayuntamiento que aprobó la ordenanza del IIVTNU

Se trata de una vía novedosa de reclamación cuyo contenido es difícil de precisar, porque tradicionalmente se ha considerado que la responsabilidad patrimonial del Estado legislador no alcanzaba al titular de la potestad reglamentaria. Parece razonable entender que este tipo de pretensiones serían rechazadas porque el art. 19.2 TRLRHL contiene una previsión legal sobre las consecuencias jurídicas asociada a la anulación de ordenanzas. Además, cabe señalar que, a diferencia de lo que sucede con las leyes declaradas inconstitucionales, los afectados tuvieron la posibilidad de impugnar directamente ante los tribunales la norma reglamentaria considerada ilegal.

En todo caso, consideramos oportuno destacar que se trata de un tema de interés porque el Tribunal Supremo se pronunciará próximamente sobre esta cuestión en un recurso de casación que tiene por objeto «determinar si la solicitud de abono del importe satisfecho por autoliquidaciones del 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»²⁹. Por la naturaleza del asunto el conocimiento del recurso corresponderá a la Sección 5.^a y no a la Sección 2.^a de la Sala 3.^a que, como es sabido, es la competente en asuntos de naturaleza tributaria.

3.5. La reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado legislador por parte de los ayuntamientos

En relación con esta cuestión, lo primero que debe señalarse es que el art. 32 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»³⁰.

Superado este primer obstáculo, la siguiente cuestión que deberíamos plantearnos es si el hecho de que el IIVTNU tenga naturaleza potestativa tiene relevancia para la estimación de una pretensión de responsabilidad patrimonial del Estado. En nuestra

²⁹ Vid. AATS de 18 y 25 de noviembre de 2021, ECLI:ES:TS:2021:14757A y ECLI:ES:TS:2021:15656A, respectivamente.

³⁰ Vid., por todas, la STS de 16 de marzo de 2016, ECLI:ES:TS:2016:1120.

opinión, aunque es cierto que los ayuntamientos no están obligados a exigir el IIVTNU, creemos que la naturaleza potestativa del impuesto debería ser irrelevante a estos efectos, porque el Estado exige a los ayuntamientos el equilibrio presupuestario y 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.

Finalmente, 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 art. 107 TRLRHL, con independencia de que la ordenanza fiscal hubiera reducido con mayor o menor intensidad esos porcentajes máximos.

Por todo ello consideramos razonable entender 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 por la anulación de las liquidaciones de IBI de un BICE debida a un error en la notificación del valor catastral realizada por la Dirección General del Catastro³¹.

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, por lo que concurrirían todos los requisitos legalmente establecidos para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

4. 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

³¹ *Vid.* la SAN de 5 de febrero de 2013, ECLI:ES:AN:2013:948.

adaptar la regulación del IIVTNU a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Los principales aspectos de esa reforma son los siguientes: *i)* reconoce la no sujeción de las transmisiones en las que no hubo incremento de valor; *ii)* somete a tributación las plusvalías generadas en menos de un año, y *iii)* establece dos modos distintos de determinación de la base imponible e impone la obligación de aplicar la más beneficiosa para el contribuyente.

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.

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

Una de las principales críticas vertidas sobre la nueva regulación es que había sido aprobada mediante real decreto-ley, lo que podría ser inconstitucional por vulneración de lo dispuesto en el art. 86 de la Constitución. De hecho, los diputados del Partido Popular y de Vox presentaron sendos recursos de inconstitucionalidad por este motivo que fueron admitidos a trámite³².

Para valorar la posible inconstitucionalidad de la utilización del real decreto-ley en este supuesto es necesario recordar que 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: *i)* deben concurrir circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad; *ii)* la regulación aprobada no puede afectar a derechos, deberes y libertades recogidos en el Título I de la Constitución, y *iii)* la norma debe ser sometida a debate y votación en el Congreso, en el plazo de treinta días, para su convalidación o derogación. En el supuesto considerado, el reproche de inconstitucionalidad estaba motivada por la vulneración de los dos primeros requisitos.

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. Los dos principales argumentos recogidos en ese preámbulo son los siguientes:

«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 art. 135 CE, lo

³² La admisión a trámite tuvo lugar en el Pleno de 22 de febrero de 2022 y las providencias de admisión fueron publicadas en el *BOE* de 3 de marzo de 2022.

que va además en perjuicio del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el art. 142 CE.

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 nuestra opinión, es obvio que en el presente caso concurre la extraordinaria y urgente necesidad exigida por el art. 86 CE para actuar mediante 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 ayuntamientos³³.

Algunos autores sostienen lo contrario porque el Gobierno estaba advertido del déficit de regulación desde la STC 59/2017, por lo que tuvo más de cuatro años para tramitar una reforma legal que adecuara el impuesto a las exigencias de dicha jurisprudencia³⁴. En nuestra opinión, aunque el Gobierno conociera la existencia de un problema en la regulación del IIVTNU y, por ello, no pudiera invocar «sorpresa» en la declaración de inconstitucionalidad de 2021, lo cierto es que el vacío normativo que obliga a intervenir con urgencia se produce con la STC 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 decreto-ley afecte a derechos, deberes y libertades del Título I de la Constitución, 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»³⁵, pero esa interpretación cambió en la STC 182/1997, de 28 de octubre, en la que se reconoció que esa limitación constitucional 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»³⁶.

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 limitan-

³³ Vid., en este mismo sentido, V. A. GARCÍA MORENO, «La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional», *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, núm. 80, 1 de noviembre de 2021, p. 2 del documento electrónico.

³⁴ Vid. J. I. RUBIO DE URQUÍA, «El Tribunal Constitucional apuntilla la plusvalía municipal y el Gobierno la resucita», *Revista Tributos Locales*, núm. 153, noviembre-diciembre de 2021, p. 14; P. CHICO DE LA CÁMARA, «Algunos comentarios de urgencia a la remozada “plusvalía municipal”: crónica de una modificación “anunciada” (*ius condendum*)», *Revista Tributos Locales*, núm. 153, noviembre-diciembre de 2021, p. 350.

³⁵ Vid., por todas, la STC 6/1983, de 4 de febrero.

³⁶ Esa doctrina constitucional es la que se aplica desde entonces, como puede verse, entre otras, en las SSTC 100/2012, de 8 de mayo; 73/2017, de 8 de junio, o 78/2020, de 1 de julio.

tes establecidos en el art. 86 CE, porque 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 contribuyentes. Además, esos cambios se refieren a un impuesto instantáneo que no tiene especial relevancia en la conformación del deber de contribuir de los obligados tributarios. Por todo ello entendemos que los cambios introducidos no tienen entidad cualitativa y cuantitativa suficiente para alterar sensiblemente la posición del obligado tributario³⁷.

4.2. Establecimiento de un nuevo supuesto de sujeción

El art. 107.4 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». De este modo, aunque no hubiera una regla explícita de no sujeción, quedaban fuera del ámbito de aplicación del impuesto los incrementos de valor generados en menos de un año.

La nueva regulación tampoco aborda de forma explícita la sujeción de los incrementos de valor generados en menos de un año, pero el art. 107.4 TRLRHL dispone ahora que «en el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes»³⁸. De este modo se establece la sujeción de los incrementos de valor generados en periodos de tiempo inferior al año, atendiendo las 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 especulativo³⁹.

4.3. Establecimiento de un nuevo supuesto de no sujeción

La nueva regulación del art. 104 TRLRHL, de acuerdo con la exigencia recogida hace más de cuatro años en la STC 59/2017, establece la no sujeción «en las transmisiones

³⁷ *Vid.*, en sentido contrario, J. I. RUBIO DE URQUÍA, «El Tribunal Constitucional apuntilla...», *op. cit.*, p. 14; P. CHICO DE LA CÁMARA, «Algunos comentarios de urgencia...», *op. cit.*, p. 352; V. A. GARCÍA MORENO, «La adaptación...», *op. cit.*, p. 4 del documento electrónico.

³⁸ 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.

³⁹ 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. Además, la nueva regulación supone una equiparación del régimen del IIVTNU del territorio común con el aplicado en la ciudad de Barcelona, que, como es sabido, disfruta de un régimen especial regulado en la Ley 1/2006, de 13 de marzo.

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, dispone 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, y se ve completada con otras establecidas para concretar cómo debe determinarse la existencia de incremento de valor del suelo. A tal efecto, el art. 104.5 TRLRHL dispone lo siguiente:

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

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 DA 2.^a 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 el contenido esencial de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. 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»⁴⁰.

⁴⁰ En efecto, la Ley 11/2021, de 9 de julio, estableció nuevas reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

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»⁴¹.

En relación con ello debemos destacar 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 quizá no pueda conocer y documentar la valoración dada al inmueble en el momento de su adquisición por parte del transmitente, especialmente si esa adquisición precedente fue a título gratuito⁴².

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 años⁴³, aunque hubiera podido contemplar los distintos supuestos imaginables 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 valor⁴⁴.

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,

rosas (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 de la Ley 29/1987, LISD, y art. 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, TRÍTPAJD).

⁴¹ 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 devengo.

⁴² 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 oneroso, 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.

⁴³ Que difiere de la doctrina del Tribunal Constitucional, que en la STC 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.

⁴⁴ En sentido contrario puede verse la STS de 11 de noviembre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3767).

en las que transmite el suelo junto con la construcción⁴⁵. 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 transmisión⁴⁶.

f) Desaprovecha la oportunidad para reformar otros preceptos conflictivos en la determinación de la base imponible, como son los del art. 107.2.c) TRLRHL⁴⁷.

g) 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.

4.4. Establecimiento de otro nuevo supuesto de no sujeción

Además de lo expuesto, hay que destacar que la Ley Orgánica 2/2022, de 21 de marzo, de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género, ha introducido un nuevo supuesto de no sujeción para los supuestos en que la transmisión de los inmuebles se produce como consecuencia del fallecimiento de la madre en un supuesto de violencia de género.

Con una redacción claramente mejorable, el art. 104.3 TRLRHL dispone en la actualidad que «no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles a título lucrativo en beneficio de las hijas, hijos, menores o personas con discapacidad sujetas a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevará a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España, cuando estas transmisiones lucrativas traigan causa del referido fallecimiento».

La desafortunada redacción del precepto constituye un serio obstáculo a su interpretación. Así, además de desconocer el significado de la frase «cuyo ejercicio se llevará [sic] a cabo por las mujeres fallecidas», nos queda la duda de saber si el supuesto se aplicará a los hijos en todo caso, o solo en los supuestos en que son menores o tienen limitada de algún modo su capacidad de obrar.

⁴⁵ Nos referimos a la STS de 4 de febrero de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:430).

⁴⁶ V. A. GARCÍA MORENO, «La adaptación...», *op. cit.*, p. 7 del documento electrónico, justifica ese tratamiento unitario en aras de la simplificación.

⁴⁷ En este precepto se remite a las reglas de valoración de los derechos reales contenidos en las normas del ITPAJD, pero dichos preceptos no prevén la valoración mediante un porcentaje que pudiera ser trasladado al valor catastral del suelo (como sucede con el usufructo), sino una cantidad cierta que resulta inidóneo para determinar la base imponible del IIVTNU.

4.5. Nueva regulación de la base imponible: estimación objetiva

Las reglas de determinación también han sido objeto de una doble modificación: de un lado, porque establece cambios en el método de cálculo de la base imponible por estimación objetiva; y, de otro, porque se añade la posibilidad de calcular la base imponible por estimación directa⁴⁸.

Comenzando por el régimen de estimación objetiva, vemos que la regulación es similar a la anterior, aunque con algunas diferencias significativas. La primera es la habilitación a los ayuntamientos para establecer en la OF un coeficiente reductor sobre el valor catastral «que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 por 100». La aplicación de este coeficiente supondría una minoración de la obligación tributaria en los supuestos en que una actualización de valores catastrales determinase un incremento de las obligaciones tributarias cuantificadas en función de dicho valor.

Aunque se trata de una previsión legal que aumenta la autonomía local en la configuración de su propio sistema tributario nos parece que, en la práctica, será de muy poca utilidad, porque los ayuntamientos pueden reducir la presión fiscal con toda facilidad mediante la fijación de coeficientes de determinación del incremento que deberán aprobar cada año, en los términos que exponemos a continuación.

La principal modificación introducida en el régimen de estimación objetiva tiene lugar en la determinación de los coeficientes de determinación del incremento, cuyos máximos se establecen en la ley por tramos anuales de acuerdo con lo dispuesto en la siguiente tabla:

<i>Periodo generación</i>	<i>Coficiente</i>	<i>Periodo generación</i>	<i>Coficiente</i>
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	0,10
5 años	0,17	15 años	0,12
6 años	0,16	16 años	0,16
7 años	0,12	17 años	0,20
8 años	0,10	18 años	0,26
9 años	0,09	19 años	0,36
10 años	0,08	20 años o más	0,45

⁴⁸ 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.

Como se desprende de lo expuesto, el incremento de valor se determina objetivamente mediante la aplicación de coeficientes que son distintos en función del periodo de generación considerado. Es decir, no hay un coeficiente lineal, como existía antes⁴⁹, sino un coeficiente 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 suelo⁵⁰.

El establecimiento de coeficientes en función del incremento real producido en ese periodo temporal obliga a realizar una actualización anual de esos coeficientes para reflejar adecuadamente el incremento correspondiente a cada periodo de generación, tal y como dispone expresamente el art. 107.4 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 ley⁵¹.

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 mediante ley 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 la ley modifique esos coeficientes máximos. Ello planteará dificultades fácilmente imaginables en caso de que el equipo de gobierno no cuente con una mayoría en el Pleno y, además, provocará

⁴⁹ 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 cinco años, el 3,7 por 100; para periodos de hasta diez años, el 3,5; para periodos de hasta quince años, el 3,2 por 100, y para periodos de hasta veinte años, el 3 por 100. Como se desprende 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 STC 182/2021.

⁵⁰ Como dice J. M. LAGO MONTERO, «De la participación...», *op. cit.*, 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».

⁵¹ El art. 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.

que siempre transcurran unos meses entre la aprobación de los nuevos coeficientes máximos en la ley estatal y la aprobación de los nuevos coeficientes en la ordenanza fiscal, lo que puede conllevar una ilegalidad sobrevenida de dichas ordenanzas. En esos supuestos, como es lógico, deberá aplicarse el coeficiente máximo previsto en la ley «hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso», tal y como expresamente dispone el art. 107.4 TRLRHL.

Para terminar con la estimación objetiva, debe destacarse 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 por 100 previsto para ese primer tramo, porque el art. 107.4 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 por 100 entre 12 (meses) y multiplicar el resultado obtenido por el número de meses completos de generación del incremento, lo que arroja los siguientes resultados:

<i>Periodo generación</i>	<i>Regla aplicable</i>	<i>Coficiente</i>
1 mes	$0,14 \cdot 1/12$	0,0116
2 meses	$0,14 \cdot 2/12$	0,0233
3 meses	$0,14 \cdot 3/12$	0,0350
4 meses	$0,14 \cdot 4/12$	0,0466
5 meses	$0,14 \cdot 5/12$	0,0583
6 meses	$0,14 \cdot 6/12$	0,0700
7 meses	$0,14 \cdot 7/12$	0,0816
8 meses	$0,14 \cdot 8/12$	0,0933
9 meses	$0,14 \cdot 9/12$	0,1050
10 meses	$0,14 \cdot 10/12$	0,1166
11 meses	$0,14 \cdot 11/12$	0,1283

4.6. Nueva regulación de la base imponible: estimación directa

En relación con el régimen de estimación directa, establece el art. 107.5 TRLRHL que «cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el art. 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».

Se reconoce de este modo 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 apartado 4.3 de este trabajo. 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 constitucionalidad apreciado en la STC 182/2021 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.

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 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. En una primera lectura cabe interpretar que el contribuyente debe solicitar expresamente la aplicación de este método, porque el precepto comienza diciendo «cuando, a instancia del contribuyente». Sin embargo, creemos que esta interpretación no es la correcta y que, en realidad, con esa expresión se quería destacar que la aplicación del régimen de estimación directa requiere la colaboración del contribuyente, a diferencia de lo que sucede con la estimación objetiva. Por ello entendemos que al decirse «a instancia del sujeto pasivo» se quería destacar que la Administración solo aplicará la estimación directa si cuenta 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.

También es un argumento a favor de esta interpretación que el legislador ha querido evitar que el régimen de estimación objetiva 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 STC 182/2021.

4.7. Gestión

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

En el art. 110.4 TRLRHL se reconoce a los ayuntamientos el derecho a establecer el régimen de gestión mediante autoliquidación y, seguidamente, se dispone que «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 arts. 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas».

Como se desprende del texto transcrito, la redacción es poco afortunada porque primero parece reconocer la capacidad de tramitar el procedimiento de comprobación de valores; 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».

Una de las claves 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 arts. 54 y ss. 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 parece utilizada con el significado atribuido por el *Diccio-*

nario 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 arts. 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.

Ahora bien, si este fuera 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 estanciedad, 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.»⁵².

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.

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 art. 110 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 arts. 104.5 y 107.5, pudiendo suscribirse para ello los correspondientes convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración».

⁵² Cfr. STS de 15 de enero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:45), en la que se continúa afirmando que «también desde muy temprano, *vid.* al respecto SSTS 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 colaboración⁵³. Ello significaría que los ayuntamientos tampoco tienen competencias para sustituir el «valor declarado» por el «valor de referencia», por los motivos expuestos y, además, porque la aplicación directa del valor de referencia podría producir indefensión al contribuyente, en tanto que la resolución de los recursos contra el valor referencia exigen la intervención del Catastro, que solo está prevista para los supuestos en que hubiera sido impugnado en el ámbito del ISD e ITPAJD.

Ya para finalizar con este apartado debemos recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 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 resultara de aplicación el «valor de referencia». Se trata, pues, de un claro error que previsiblemente se corrija en un futuro inmediato.

4.8. 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 quedarán 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 art. 107.4».

Esta previsión es de todo punto razonable⁵⁴. Podría cuestionarse la necesidad de que también se hubiera hecho una mención expresa a otros elementos esenciales del tributo,

⁵³ V. A. GARCÍA MORENO, «La adaptación...», *op. cit.*, p. 10 del documento electrónico, con menos argumentación sostiene también esta misma conclusión.

⁵⁴ No compartimos en este punto las afirmaciones contenidas en A. PALOMAR OLMEDA y E. VÁZQUEZ ALCOVER, «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos: ¿una cuestión resuelta?», *Diario La Ley*, núm. 9.961, Sección Doctrina, Wolters Kluwer, 26 de noviembre de 2021, cuando sostienen que esta disposición transitoria afecta a la autonomía local.

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.

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 art. 107.4 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». En nuestra opinión, si las ordenanzas fiscales no se modificaran para establecer los esos coeficientes, no habría norma jurídica que determinara los coeficientes aplicables en cada caso concreto, lo que impediría la liquidación del impuesto. A favor de esa interpretación cabe añadir 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 durante un plazo de seis meses.

En relación con esta cuestión, la Subdirección General de Tributos Locales ha emitido un informe de fecha 23 de marzo de 2022⁵⁵ en el que alcanza una conclusión distinta a la nuestra, con la siguiente motivación: «El art. 48.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común, establece lo siguiente: “3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas solo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo”. En el caso de que el procedimiento para la aprobación y publicación de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto, para adaptarla al TRLHL, no finalice en el plazo de seis meses otorgado en el primer párrafo de la citada disposición transitoria única, y teniendo en cuenta la salvaguarda contenida en el segundo párrafo de la misma disposición transitoria, se trataría de una irregularidad no invalidante, de forma que: — Hasta que se lleve a cabo la adaptación de la ordenanza fiscal, el ayuntamiento podrá continuar exigiendo el impuesto, resultando de aplicación lo dispuesto en el TRLRHL. — Una vez se concluya el procedimiento de adaptación de la ordenanza fiscal, se exaccionará el impuesto de acuerdo con la misma».

El argumento jurídico que sustenta esa interpretación administrativa nos parece poco convincente, sobre todo porque parece confundir la función legislativa (*aprobación de normas*) con la función ejecutiva (*aplicación de normas*), y ello le lleva a afirmar que en estos casos resulta de aplicación el art. 48.3 LPACAP. En nuestra opinión, el problema planteado no tiene nada que ver con la superación de los plazos de finalización de un procedimiento administrativo, sino la consecuencia jurídica derivada de la inexistencia de una norma jurídica habilitante para la exacción del tributo. Porque el IIVTNU es

⁵⁵ Núm. Consulta/Informe: IE0088-22; núm. de registro: 001519-22; fecha: 23 de marzo de 2022.

un impuesto potestativo cuya exigibilidad está condicionada a la existencia de una ordenanza fiscal de establecimiento y regulación de los elementos esenciales del tributo, y la disposición transitoria solo habilita a aplicar directamente las reglas contenidas en la ley durante un plazo de seis meses, por lo que transcurrido ese plazo (esto es, el 9 de mayo de 2022) sin que se hubiera aprobado la ordenanza fiscal no existirá norma habilitante para exigir el impuesto⁵⁶.

4.9. Eficacia temporal de la nueva regulación: la posibilidad de su aplicación retroactiva

La DF 3.^a del Real Decreto-ley 26/2021 dispone su entrada en vigor «el día siguiente al de su publicación en el *BOE*».

El momento de entrada en vigor es, pues, claro e inequívoco. 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 art. 31 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».
- 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 art. 9.3 CE prohíbe la retroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales y, como las normas tributarias no tienen esa naturaleza, la aplicación retroactiva del Real Decreto-ley 26/2021 no supondría una vulneración de dicho mandato constitucional.
- e) Por todo ello concluye que «la aprobación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, no provoca vacío normativo y el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre,

⁵⁶ El contenido del informe citado puede tener un cierto efecto balsámico en los ayuntamientos que no hubieran conseguido aprobar la ordenanza en el plazo de seis meses, pero conviene recordar que estas resoluciones de la Dirección General de Tributos no tienen la consideración de fuente del Derecho y, como recuerda una reiterada jurisprudencia, «despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de Justicia». *Vid.*, por todas, la STS de 23 de junio de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2692, ponente: Sr. Navarro Sanchís.

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 nuestra opinión, el informe omite algunas consideraciones esenciales y, por ello, alcanza unas conclusiones que no podemos compartir:

i) 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 DF 3.^a 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.

ii) Si, como se sugiere en el informe, la aplicación prospectiva de la nueva regulación pudiera ser contraria a los principios de justicia tributaria, debería proponerse el planteamiento del procedente recurso o cuestión de inconstitucionalidad para que sea el Tribunal Constitucional quien decida al respecto. Ignorar el claro mandato contenido en la DF 3.^a, aunque sea con base en una supuesta necesidad de adecuación a los principios de justicia del art. 31 CE, constituye una manifiesta vulneración de los principios de legalidad y seguridad jurídica.

iii) Aunque la aplicación retroactiva de normas tributarias no constituye una vulneración del principio de retroactividad del art. 9.3 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*.

iv) 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 consumadas⁵⁷. 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»⁵⁸.

⁵⁷ Por este motivo consideramos que sería inconstitucional el artículo único de la 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 imponible 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.

⁵⁸ Cfr. STC 182/1997, de 27 de octubre. *Vid.* también, en el mismo sentido, SSTC 116/2009, de 18 de mayo; 176/2011, de 8 de noviembre, y 9/2019, de 17 de enero.

v) 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 Tribunal Constitucional. Pero, en todo caso, parece claro que el legislador no ha entendido que concurrieran en el presente caso, porque estableció la vigencia prospectiva del real decreto-ley.

vi) 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.

En relación con esta misma cuestión, resulta oportuno destacar que la Dirección General de Tributos también entiende que la nueva normativa solo resulta aplicable a las obligaciones devengadas a partir del 10 de noviembre de 2021. Así lo ha manifestado en distintas contestaciones a consultas, en las que interpreta que si el devengo se hubiera producido el 26 de octubre «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»⁵⁹.

5. BIBLIOGRAFÍA

- CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Algunos comentarios de urgencia a la remozada “plusvalía municipal”: crónica de una modificación “anunciada” (*ius condendum*)», *Revista Tributos Locales*, núm. 153, noviembre-diciembre 2021.
- GARCÍA MORENO, V. A.: «La adaptación de la regulación del Impuesto sobre Plusvalía (IIVTNU) a la doctrina del Tribunal Constitucional», *Carta Tributaria: Revista de Opinión*, núm. 80, 1 de noviembre de 2021.
- GONZÁLEZ DE LARA MINGO, S.: «Cómo puedo reclamar la devolución del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Administrativa*, núm. 12, Sección Ejercer en forma y plazo, Wolters Kluwer, *La Ley*, 12.581, diciembre de 2021.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2020.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 409, abril de 2017, pp. 5-44.
- «La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 468, 2022, pp. 5-58.
- ORON MORATAL, G.: *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*

⁵⁹ *Vid.* contestación a la consulta V3074-21, de 7 de diciembre de 2021. Ese mismo criterio interpretativo, sobre la imposibilidad de aplicar la nueva normativa a devengos anteriores a su aprobación, se reitera en la contestación a consulta V0274-22, de 14 de febrero de 2022.

- 2021 sobre el impuesto de plusvalías, entrada al blog del 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-pll>.
- PALAO TABOADA, C.: «Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017.
- PALOMAR OLMEDA, A., y VÁZQUEZ ALCOVER, E.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos: ¿una cuestión resuelta?», *Diario La Ley*, núm. 9.961, Sección Doctrina, Wolters Kluwer, 26 de noviembre de 2021.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: «Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 42, abril-junio de 2009.
- «El principio de capacidad económica en una encrucijada», *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, núm. 191, julio-septiembre de 2021.
- RUBIO DE URQUÍA, J. I.: «El Tribunal Constitucional apuntilla la plusvalía municipal y el Gobierno la resucita», *Revista Tributos Locales*, núm. 153, noviembre-diciembre de 2021.
- SUBERBIOLA GARBIZU, I.: «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», *Revista Tributos Locales*, núm. 154, enero-febrero de 2022.
- UTANDE SAN JUAN, J. M.: «La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre», *Revista Tributos Locales*, núm. 153, noviembre-diciembre de 2021.