

Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [BOE-A-2021-18276]

La regulación que vamos a comentar en estas breves páginas se produce tras la declaración de 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](#), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en la [STC núm. 182/2021, de 26 de octubre](#). Lo primero que hay que puntualizar es que, a pesar de ser frecuente su uso, el RD-Ley no es el vehículo legislativo más apropiado para la ocasión. Este cambio necesario en la estructura del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana necesitaba un debate parlamentario sin eludir todos los controles que ello implica, dado que se está afectando a la capacidad económica de los contribuyentes. La propia exposición de motivos del Decreto Ley 26/2021 trata de justificar su uso al reconocer abiertamente que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (*vid.*, por todas, [SSTC. 6/1983, de 4 de febrero](#); [11/2002, de 17 de enero](#); [137/2003, de 3 de julio](#); [189/2005, de 7 de julio](#); [68/2007, de 28 de marzo](#); [137/2011, de 14 de septiembre](#), y, más recientemente, [14/2020, de 28 de enero](#)), se trata de un instrumento excepcional que ha de quedar restringido a situaciones de urgencia para «subvenir a una situación concreta, que por razones difíciles de prever requiere una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes, máxime cuando la determinación de dicho procedimiento no depende del Gobierno».

El TC llevaba abriendo el camino para que se produjera una reforma legislativa desde el 2017, en aquella ocasión, señalando la inconstitucionalidad en los casos de inexistencia de incremento de valor en la transmisión (en los años de crisis la depreciación de los inmuebles provocaba una minusvalía más que una plusvalía y, sin embargo, el impuesto seguía haciendo tributar a aquel que en lugar de ganancia obtenía una pérdida al transmitir una vivienda). Lo volvió a intentar en 2019, en aquella ocasión poniendo de manifiesto la imposibilidad de que la cuota que debían satisfacer los contribuyentes de este impuesto fuese superior que el incremento patrimonial realmente obtenido (es decir, que lo que pagaran por el impuesto fuese más que lo que ganaban por la transmisión). Y en ambas ocasiones se pedía al legislador una reforma completa

del impuesto (cosa que también se pide en los votos particulares de la citada sentencia del día 26 de octubre). Y en esos largos cuatro años no se ha conseguido hacer lo que ahora en quince días se ha «solucionado» con una guasa proclamada que ninguna gracia hace a los contribuyentes pasados, presentes y futuros del impuesto «resucitado». Además, este decreto ley que comentamos no se limita a regular los artículos declarados nulos e inconstitucionales por la reciente STC 182/2021, sino que regula también algún precepto que fue ya declarado inconstitucional por la primera de las sentencias sobre la inconstitucionalidad de este impuesto, la [STC 59/2017, de 11 de mayo](#), como es la relativa al [artículo 110.4 TR. LRHL](#).

¿Y qué es lo que se ha regulado en este RD-Ley? ¿Cuál ha sido la reforma o como dice el RD-Ley la «adaptación» del texto legislativo a la jurisprudencia?

Pues lo fundamental es la modificación del sistema de cálculo de la base imponible del impuesto, que era lo demandado desde hace mucho tiempo por los contribuyentes, la doctrina y constatado en las distintas sentencias del TC. Para ello, se incluyen dos métodos optativos, dejando aplicar el más favorable al contribuyente (¡menos mall), con los problemas que esta opción conlleva.

Se vuelve a incluir un sistema objetivo, sistema que es el criticado por la sentencia del TC¹, pero sustituyendo los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno por unos coeficientes máximos (se han reducido y no se podrán superar)², en función del número de años transcurridos desde la operación; coeficientes que se actualizarán anualmente en función —se dice— de la evolución del mercado inmobiliario. Los nuevos coeficientes han sido calculados atendiendo a la evolución del mercado inmobiliario, en lugar de estimar el incremento de forma lineal, como hasta ahora. Dichos coeficientes se aplicarán, al igual que en el sistema anterior, sobre el valor catastral

1. *Vid.* LAGO MONTERO, J. M.^a 2022: «De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el T.C. hemos topado». *Tributos Locales*, 2022, 154: 50-51, quien pone de manifiesto que «Sorprende la cicatería de la regulación que comentamos, resistente a reconocer esto que estamos diciendo y que es lo ordenado por el T.C. En lugar de articular como Dios manda el régimen de determinación directa de la base imponible, se parchean dos preceptos para reconocer que puede haber una plusvalía menor a la estimada por el régimen presuntivo, o incluso inexistente. Manera de proceder demostrativa de la reticente disposición a obedecer los mandatos del T.C., del escaso talante reformador con espíritu constitucional de los autores del Decreto-Ley y de la deficiente técnica normativa utilizada, guiada por un viejuno criterio, la predisposición al sostenella y no enmendalla... hasta que aguante y todo lo máximo posible... propio de la España profunda en estado puro, sorprendente en cabeza de quienes alardean de progresismo, ergo de afanes de cambio...».

2. *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, P. 2021: «Algunos comentarios de urgencia a la remozada 'plusvalía municipal': crónica de una modificación 'anunciada' (ius condendum)». *Tributos Locales*, 2021, 153: 359, quien señala «que los coeficientes se habrán fijado a partir de los informes del Observatorio de vivienda y suelo del Ministerio de Fomento, o del Instituto Nacional de Estadística o de la Estadística registral inmobiliaria del Colegio de Registradores».

del terreno urbano a la fecha de transmisión, pero, como novedad, los ayuntamientos podrán ajustar a la baja dicho valor hasta en un 15 por 100. Vuelta la burra al trigo. En una reflexión rápida, que necesitará aposentarse, parece que este sistema seguirá consiguiendo cuantías absurdas que harán optar por el segundo de los métodos. El segundo método (el TC obliga en la sentencia mencionada a que se dé esta alternativa para que se pueda seguir introduciendo el método objetivo indicado) será que los contribuyentes podrán tributar por la plusvalía real del suelo (es decir, la diferencia entre el precio de venta y de adquisición) si esta es inferior a la base imponible que se calcule a través del sistema objetivo que acabamos de comentar. A tal efecto, la ganancia será determinada en la forma indicada en el nuevo art. 104.5, con posibilidad de comprobación por parte de los ayuntamientos (nueva redacción del art. 110.4). Asimismo, se dispone que las comunidades autónomas y las entidades locales podrán colaborar para la aplicación del IIVTNU mediante la suscripción de los oportunos convenios (nuevo art. 110.8).

Otro cambio, como no podía ser de otra manera tras las declaraciones de inconstitucionalidad del TC, es la inclusión de un supuesto de no sujeción para las operaciones donde no haya aumento de valor, así, el RDL 26/2021 introduce un nuevo apartado 5 al art. 104 TR. LRHL estableciendo tal supuesto de «no sujeción» al impuesto para aquellas situaciones en las que se acredite un «decremento» del valor del terreno. La manera de probar tal situación traía de calle a los contribuyentes a la hora de aportar tal prueba. Pues bien, esto va a continuar, pues este no aumento de valor tendrá que ser probado a instancia del contribuyente, pudiendo el ayuntamiento revisarla.

Como novedad también se van a gravar las plusvalías generadas en menos de un año —hasta ahora no se tributaba por este impuesto si entre una transmisión y la siguiente no había pasado más de un año— calculando tal valor entre la fecha de emisión y la de enajenación. Se aplica el coeficiente preestablecido para el año de adquisición que corresponda al valor catastral, que sigue siendo el valor de referencia del que se arranca³. Se justifica la inclusión de este sistema en que tras el mismo pue-

3. Vid. LAGO MONTERO, J. M.^ª: *De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el T.C. hemos topado...*, *op. cit.*, 51-52, quien señala que «Se mantienen algunas excepciones/matizaciones —que la ponencia de valores en la que se asienta el V.C. no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad; que el inmueble no tenga determinado su V.C.— y se incorpora una potestad municipal de reducción de los VV.CC. hasta en un 15 %, mediante ordenanza fiscal que pondere su grado de actualización. Potestad de reducción que se añade a la que ya existía, y se mantiene, para cuando haya modificaciones de valores catastrales colectivas/generales, que alcanza hasta un 60 % durante 5 años. Se reconoce de esta manera que los valores catastrales recogen la realidad económica, ahora y siempre, de muy desigual manera, según momentos y lugares... El legislador no hace gala de mucha fe en su propio y endiosado V.C., y autoriza a reducirlo, ya sea por falta de actualización ya sea por sobrevenido y excesivo incremento generalizado. Es un auténtico quiero y no puedo esta regulación: 'Quiero

de haber operaciones de especulación inmobiliaria⁴. En algunas ocasiones esto será cierto, pero en otras —por ejemplo, herencia de un piso que se vende en menos de un año para tener liquidez— no habrá tal especulación sino más bien necesidad y habrá que tributar otra vez por el impuesto, siempre que haya plusvalía, claro está⁵.

Otra novedad es que autoriza a los ayuntamientos a que corrijan a la baja los valores catastrales. Por lo que respecta al planteamiento recogido en el voto concurrente formulado al respecto, se considera a través del mismo que el grave problema de la configuración del impuesto reside en el tratamiento del suelo urbano en España como una categoría única, sin atender a sus singularidades, al municipio y a la zona en que se halla. De acuerdo con lo expuesto en el citado voto el método para cuantificar la variación del valor parte de una premisa inaceptable, a saber, que todo el suelo urbano aumenta de valor y lo hace linealmente en todo el territorio en que se aplica el impuesto, lo que hace que este tratamiento igualitario del suelo urbano no sea razonable. Y lo mismo sucede con la disociación del valor del suelo y del valor de la edificación. Se estima así que es la «absoluta desatención» hacia esas singularidades lo que hace que el método legal, único e imperativo de delimitación de la base imponible no sea razonable y, por tanto, que no esté justificada constitucionalmente la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible, infringiéndose el principio de capacidad económica⁶.

El Real Decreto-Ley 26/2021 introduce una DT concediendo un tiempo de seis meses desde la entrada en vigor de este RDL (10 de noviembre de 2021 —DF tercera— para modificar sus ordenanzas fiscales de conformidad con el contenido de este cuerpo legal. Así, deberán implementar el régimen de estimación directa para la determinación de la base imponible, así como un régimen de estimación objetiva aplicando sobre el valor del terreno (en el momento del devengo) unos coeficientes específicos para dicha demarcación local en función del período de generación del «incremento». En todo caso, en el supuesto de que el Ayuntamiento no desee establecer unos

fiarme del valor catastral. Pero como sé que a veces, muchas veces, no es fiable, no puedo dejarlo solo, así tal cual... ni contigo ni sin ti tienen mis males remedio...».

4. Vid. LAGO MONTERO, J. M.^a: *De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el T.C. hemos topado...*, op. cit., 51, quien sostiene que «cuestión esta que es de aplaudir, en nuestra opinión, pues, puestos a gravar, carecía absolutamente de sentido que dejaran de gravarse las plusvalías más cortas y, por ende, de naturaleza más claramente especulativa».

5. Vid. CHICO DE LA CÁMARA, P.: *Algunos comentarios de urgencia a la remozada 'plusvalía municipal': crónica de una modificación 'anunciada'...*, 361-362, plantea que «Ahora bien, podía así mismo haberse fomentado las transmisiones onerosas o gratuitas de vivienda habitual —de acuerdo a la definición recogida en la LIRPF— mediante el establecimiento de un coeficiente reductor (o bien, podría producir el mismo efecto a través de un tipo de gravamen más reducido) en estos casos de acuerdo al principio rector del art. 47 CE».

6. Vid. CALVO VERGEZ, J. 2022: «¿Un nuevo IIVTNU?». *Quincena Fiscal*, 2022, 4.

coeficientes inferiores, se aplicarán en defecto los aprobados por este RDL que pueden a su vez ser actualizados anualmente a través de las Leyes de Presupuestos (inciso 5 del art. 107.4 TR. LRHL).

Por último, el Real Decreto-Ley 26/2021 entró en vigor al día siguiente de su publicación en el *BOE*, es decir, el día 10 de noviembre de 2021. Por tanto, el nuevo régimen es aplicable a las transmisiones que se realicen a partir de esta fecha.

En fin, que decía mi madre «que las prisas nunca son buenas» y creo que el tiempo le dará la razón en este caso porque mucho me temo que seguiremos hablando del impuesto a las plusvalías y los recovecos provocados por una reforma necesaria, anunciada y reclamada desde hace años y, sin embargo, «solucionada» en quince días.

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO
Profesora Titular de Universidad
Área de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad de Salamanca
mguervos@usal.es