

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, nulidad de los preceptos reguladores del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

Volvemos a hablar en estas páginas sobre otra sentencia relativa, una vez más, al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). En esta ocasión se trata de la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182, de 26 de octubre de 2021 (BOE de 25 de noviembre) que declaró 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](#), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Esta sentencia viene precedida de las [SSTC 59/2017, de 11 de mayo](#), y [126/2019, de 31 de octubre](#), que ya se pronunciaron sobre la constitucionalidad de los citados preceptos. La STC 182/2021 cuenta con los votos particulares de dos magistrados y el voto concurrente del presidente del Tribunal. Esta declaración de inconstitucionalidad, la comunicación de la misma y la posterior regulación que ha provocado del impuesto en el [Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre](#), publicado en el BOE de 9 de noviembre, tiene varios puntos cuando menos poco habituales y dignos de comentar¹.

Este pronunciamiento proviene de la cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433-2020, elevada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía sobre los [arts. 107.1, 107.2.a\) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004](#). Dicha cuestión de constitucionalidad planteada se concretaba en «si la relación existente entre la cuota tributaria resultante y el efectivo incremento de valor

1. Han sido numerosos los comentarios que se han producido en estos meses, entre ellos los que citamos en esta nota y a lo largo del comentario: vid. GARCÍA FRÍAS, M.ª Á. 2021: «*Le roi est mort, vive le roi?* Reflexiones sobre la defunción y resurgimiento del IIVTNU». Blog *Taxlandia*, 5 de noviembre de 2021; GUERVÓS MAÍLLO, M.ª Á. 2021: «Una fuente de incertidumbre debido a las prisas». *La Gaceta de Salamanca*, 11 de noviembre de 2021; UTANDE SAN JUAN, J. M.ª: «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». *Tributos Locales*, 2021, 153: 293-312; HERNÁNDEZ GUIJARRO, F. 2021: «Inconstitucionalidad y nulidad del sistema objetivo de cálculo de la base imponible del Impuesto de plusvalía: comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021». *Quincena Fiscal*, 2021, 22; 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: 29-55; BERGAS FORTEZA, A. 2022: «Comentarios a la STC 182/2021, de 26 de octubre y su consecuente RDL 26/2021, de 8 de noviembre: antecedentes, propuestas de reforma y situación actual del IIVTNU». *Quincena Fiscal*, 2022, 1; PADILLA RUIZ, P. 2022: «Nueva plusvalía, nuevos problemas. Aspectos prácticos sobre la modificación del impuesto». *Quincena Fiscal*, 2022, 1.

experimentado puede suponer una carga fiscal excesiva hasta el punto de poder incurrir en la prohibición de confiscatoriedad que ha de operar como límite del gravamen».

Para entender el alcance y la razón de la STC que comentamos es necesario hacer una recopilación «histórica» de la vida de este tributo². En primer lugar, es un impuesto que proviene del antiguo impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, que en la construcción de un nuevo sistema tributario municipal se llevó a cabo en 1988, reformulando el mismo, pero dejando puntos conflictivos en su aplicación. De aquellos barros estos lodos, al aplicarse el impuesto con la estructura que se dejó en 1988 interpretada a su favor por los Ayuntamientos, se provocaron muchos conflictos que afectaban fundamentalmente al principio de capacidad económica y que el TC intentó resolver en varios capítulos con las citadas [STC 59/2017, de 11 de mayo](#), donde declaró la inconstitucionalidad de parte de la regulación del impuesto (art. 107.1 y 2.a) LHL), pero solo en los casos en que de la transmisión del terreno no resultase un incremento de valor cierto y real, y [STC 126/2019, de 31 de octubre](#), que declaró la inconstitucionalidad de otra parte de la regulación del tributo, concretamente, el artículo 107.4 LHL, pero solo en la medida en que diese lugar a liquidaciones del impuesto cuya cuota absorbiese la totalidad o la mayor parte del incremento de valor del terreno realmente obtenido (debió de haberse abordado un planteamiento completo que zanjara todas las cuestiones en una única sentencia y momento temporal).

Ante estas sentencias parciales que no afrontaron la necesaria reforma del citado impuesto y la pasividad del legislador que no se atrevía con la misma, era cuestión de tiempo que el TC tuviese que pronunciarse por tercera vez, en esta ocasión sobre los supuestos en los que la plusvalía resultante de las reglas de cálculo del impuesto es superior a la plusvalía realmente obtenida.

Así, la STC 182/2021 señala que dichos preceptos son inconstitucionales y nulos al establecer un método objetivo de determinación de la base imponible del impuesto siempre que haya existido aumento en el valor de los terrenos durante el periodo de la imposición, con independencia de que haya existido ese incremento y de la cuantía real de ese incremento³.

La sentencia «revitaliza» el principio de capacidad económica, interpretando que el art. 31.1 CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga no de cualquier manera, sino «de acuerdo con su capacidad económica», lo que debe concretarse «en la configuración de cada tributo» [FJ 4 B)].

2. Recogida en excelente síntesis en RUBIO DE URQUÍA, J. I. 2021: «El Tribunal Constitucional apuntilla la plusvalía municipal y el Gobierno la resucita». *Tributos Locales*, 2021, 153: 5-10.

3. Como señala LAGO MONTERO, J. M.^a: «De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el T.C. hemos topado», *op. cit.*, p. 41, «hay que comenzar por advertir que lo inconstitucional es, a juicio del T.C., que se estime una base imponible irreal, ni siquiera aproximada a la realidad, y que se imponga sin alternativa posible, que no quepa la prueba en contrario. Esta base que fijaba el m todo ahora anulado y derogado era tan irreal como la que estima y sigue estimado el vigente R.E.O.S.S.I.M., celeberrimo e imperturbable régimen de módulos del I.R.P.F., nunca tildado de inconstitucional con éxito por la sencilla razón de ser optativo para el contribuyente».

Afirma concretamente el TC en la presente sentencia que la renuncia del legislador a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable, la cual debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. Y el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, al resultar ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, situándose al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición⁴.

El Tribunal analiza si el método objetivo de cuantificación del IIVTNU tiene respaldo en alguno de los siguientes motivos: en primer lugar, se descarta el motivo extrafiscal, pues el IIVTNU, en su actual configuración, no se adapta al fin previsto en el art. 47 CE último inciso; tampoco puede considerarse que los preceptos cuestionados establezcan una norma antifraude; ni que sea imposible técnicamente diseñar otra forma de cálculo de la plusvalía pues hay precedentes de fórmulas alternativas en regulaciones anteriores de este impuesto, sin ir más lejos, en la normativa anterior a la Ley 39/1988.

En todo caso, señala el TC que, para que el método de cálculo de la base imponible fuera constitucionalmente legítimo por razones de simplificación, debería darse una de las dos condiciones siguientes: no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente la estimación directa del incremento de valor; o, de forma disyuntiva, gravar incrementos medios, presuntos o potenciales, esto es, aquellos que previsible o presumiblemente se producen con el paso del tiempo.

Hemos de señalar que la manera como se desarrolló la comunicación de esta STC también ha sido peculiar y ha generado situaciones de incertidumbre innecesarias, provocando finalmente el nacimiento, aunque sería más apropiado decir «renacimiento» del impuesto. Explico por qué. Desde el día 26 de octubre, en el que sorpresivamente nos encontramos con una nota informativa del Tribunal Constitucional (TC) que recogía que el Pleno del Tribunal declaraba *la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 párrafo segundo, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL)*, hemos vivido un disparate tras otro. El impuesto se declara inconstitucional básicamente porque su fórmula de cálculo no tiene en cuenta si ha existido incremento de valor del terreno en la transmisión ni cuál ha sido su importe. No se tenía en cuenta la capacidad económica real, sino una capacidad económica potencial, que podía existir o no.

La manera de declarar tal situación creó en pocos días una incertidumbre, tanto para Ayuntamientos —a punto de cerrar sus presupuestos y recaudadores del impuesto—, como para contribuyentes de este —vendedores, herederos o donatarios—.

El hilo de los hechos ha sido cuando menos sorprendente y poco habitual. Primero, una nota informativa que ponía sobre aviso de la inconstitucionalidad de unos artículos que dejaban sin contenido la aplicación del impuesto; después, una filtración de

4. Igual comentario en CALVO VERGEZ, J. 2022: «¿Un nuevo IIVTNU?». *Quincena Fiscal*, 2022, 4.

un supuesto borrador que al final ha sido el texto definitivo de la sentencia, publicado en la página *web* del TC, pero que no se publicó en el *BOE* hasta casi un mes después, el día 25 de noviembre, cuyo contenido altera el régimen legal respecto al alcance de los efectos de la citada sentencia sin una motivación clara, y, finalmente, la regulación de los nuevos métodos de cálculo de la base imponible mediante el [Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, publicado en el BOE de 9 de noviembre](#) y con entrada en vigor el 10 de noviembre. Quince días —con puente y días inhábiles incluidos— que provocaron muchos sentimientos en cascada: *susto* —a los Ayuntamientos que veían sus cuentas tambaleándose—; *alivio* —a los contribuyentes que veían la posibilidad de dejar de pagar un impuesto con una repercusión económica muy importante para sus bolsillos—; *indignación* —para quienes rectificaban sus autoliquidaciones amparándose en la Ley General Tributaria, esperando obtener la devolución de lo pagado con los cálculos declarados inconstitucionales y al conocer el texto de la sentencia contemplaban que se les impedía tal rectificación—; *alegría* —para los avispados que aceleraron las ventas en esos quince días librándose del pago del tributo, aunque parece que se estudió su retroactividad—; *chasco* —para el común de los contribuyentes, al ver que este limbo solo duraba 15 días y que de nuevo se volvía a exigir el impuesto— y *perplejidad* —ante la rápida respuesta legislativa fraguada en menos de quince días cuando llevaba pendiente y paralizada alrededor de cuatro años—.

Ahora bien, lo más interesante de la STC 182/2021, si se me permite, no es solo lo anteriormente comentado (que ya se preveía que tarde o temprano tendría que declarar el TC si el legislador no modificaba la regulación en el sentido ya marcado por las anteriores STC), sino el alcance que la propia sentencia da a su declaración de inconstitucionalidad y nulidad, lo que hace en su FJ 6, del que merece ser destacada su letra B), donde se señala que:

B) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, *a la fecha de dictarse la misma*, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas *a la fecha de dictarse esta sentencia* y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex [art. 120.3 LGT a dicha fecha](#).

Estamos, sin duda, ante un pronunciamiento, en lo que a su segunda parte se refiere, verdaderamente grave y peligroso⁵, por medio del cual el Tribunal Constitucional,

5. De nuestra misma opinión la clara explicación de LAGO MONTERO, J. M.^a: «De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el T.C. hemos topado...», *op. cit.*, pp. 47-48 al señalar que «el colmo del disparate es negar la modificabilidad de autoliquidaciones cuya rectificación aún esté en plazo de ser solicitada. Esto ya sí que destroza, no solo vulnera, la confianza de los ciudadanos en el Estado, que se autoaplica reglas distintas para comprobar/modificar a las Administraciones y a los contribuyentes. Doble vara de medir, sencillamente inasumible e

encargado de velar por los derechos y garantías de los ciudadanos, les dice a estos que los recursos contra liquidaciones y las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que podrían ejercer quedan sin efectos⁶. Esta decisión del TC provocará sucesivos conflictos en los tribunales⁷.

En el caso de procedimientos de inconstitucionalidad, es el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, el que delimita temporalmente la producción de efectos de las sentencias dictadas con este objeto. En efecto, dicho precepto establece sin género de dudas 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 ‘Boletín Oficial del Estado’»⁸.

injustificable. Si la prescripción no ha operado, el plazo para comprobar/modificar está abierto, tiene que estarlo, a ambas partes de la relación jurídica, por igual. Cercenarlo constituye un pronunciamiento propio de Estado totalitario, tombolero y ajeno a los patrones del Estado social y democrático de Derecho».

6. No lo entiende así, UTANDE SAN JUAN, J. M.^a 2021: «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». *Tributos Locales*, 2021, 153: 306-307, quien argumenta que «Por ello, cuando se decide tratar igual la firmeza judicial y la administrativa, parece lógico hacer lo mismo respecto de las autoliquidaciones cuya rectificación ex art. 120.3 LGT38 no se haya instado antes de la Sentencia. Si la LOTC considera que, por razones de seguridad jurídica, una declaración de inconstitucionalidad no debe permitir que se reabran las situaciones cerradas judicialmente y el TC, por razones de equidad, extiende lo anterior a las cerradas administrativamente, no tendría sentido –a nuestro juicio–, dejar fuera los ingresos tributarios efectuados mediante autoliquidación. En otras palabras, si la nulidad no beneficia a quien se aquietó frente a una liquidación del IIVTNU (bien resulte de una declaración, bien de la regularización de una autoliquidación previa), no encontramos razón para que beneficie a quien ingresó mediante autoliquidación y no intentó su rectificación. Parece que la ratio que guía al Tribunal ha de jugar igual en ambos casos».

7. Así lo anticipa ORÓN 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 2021 sobre el impuesto de plusvalías». *Instituto de Derecho Local de la Universidad Autónoma de Madrid*, <https://www.idluam.org/blog/la-modulacion-de-efectos-de-las-sentencias-del-tc-que-declaran-la-inconstitucionalidad-de-un-tributo-comentarios-de-urgencia-a-la-luz-de-la-sentencia-de-26-de-octubre-de-2021-sobre-el-impuesto->, quien afirma: «En fin, cabe concluir que la conflictividad jurídica no finalizará, y que el hartazgo que ha provocado en instancias judiciales la inactividad de los Gobiernos habidos desde febrero de 2017 y del legislador, sobre quien puede proyectar sus efectos, además de sobre los Ayuntamientos que contaran con este impuesto, lo van a ser especialmente los ciudadanos que confían en el Ordenamiento y no reclaman o recurren por sistema, pues en este caso el Tribunal Constitucional está tratando de forma igualitaria situaciones evidentemente desiguales, sin argumentar las razones de ello, y además con el agravante de referirlo a la fecha de la sentencia, y no con la atenuante de referirlo a la fecha de la publicación».

8. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P. 2011: «Consecuencias de la declaración de nulidad de una norma tributaria». En *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios*

En el caso de la sentencia que comentamos, la referencia no es a la publicación de la misma en el *BOE*, sino a la fecha de dictarse la misma, sin una justificación de por qué se hace así. En la nota de prensa respecto al aspecto temporal se refería que «el fallo declara la intangibilidad de las situaciones firmes existentes antes de la fecha de la aprobación de la sentencia», lo cual no se corresponde exactamente con lo recogido en el texto de la STC 182/2021, que limita su alcance temporal más allá de las situaciones firmes. Después conocimos un borrador de la sentencia que circuló, pero que ni siquiera contenía los votos particulares, hasta que la misma se hizo pública en la propia web del TC. Su publicación en el *BOE*, la única que le dota de efectos *erga omnes*, fue el 25 de noviembre de 2021 y esta debería ser la fecha que tuviera relevancia jurídica.

Cierto es que el artículo 32.6 de la [Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público](#), dispone que «la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado o en el Diario Oficial de la Unión Europea, según el caso, *salvo que en ella se establezca otra cosa*», pero consideramos que la posibilidad de introducir una salvedad a la regla general prevista en el artículo 38.1 de la LOTC debería ir siempre acompañada de una adecuada justificación fundada en valores constitucionales que ponga de manifiesto la necesidad de introducir una tal excepción, cosa que no encontramos en la sentencia comentada⁹.

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

en honor a Andrea Amatucci, vol. IV. Temis, 473 y 474, donde abogaba por que el Tribunal Constitucional en sus sentencias difiriera los efectos jurídicos de la declaración de nulidad de la norma, declarando vigentes los preceptos declarados inconstitucionales hasta que el legislador modificara el precepto a fin de adecuarla a Nuestra Constitución (ultraactividad de la norma inconstitucional mediante la técnica de la «jurisprudencia prospectiva»).

9. *Vid.* ANIBARRO PÉREZ, S. 2022: «¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: A propósito de la STC 182/2021». *Tributos Locales*, 2022, 154: 15-27, quien es de la opinión de que «Ciertamente, si tomamos en consideración el principio de confianza legítima, el cual constituye una concreción del principio de seguridad jurídica en su faceta subjetiva y cuyo fin es proteger a quien de buena fe ha actuado confiando en las indicaciones de los poderes públicos, cabría concluir que limitar las posibilidades de defensa de aquellos contribuyentes que a la fecha de dictarse la STC 182/2021 no hubieran impugnado su liquidación o solicitado la rectificación de su autoliquidación entra en abierta contradicción con la confianza que en ellos generó el criterio previamente mantenido por el TC».