LAS CONSECUENCIAS DE LA STC 182/2021 Y LA REFORMA DEL IIVTNU. ESPECIAL REFERENCIA A LOS MUNICIPIOS CANARIOS.[1]

ALEJANDRO RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA

Interventor del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife

PILAR C. ZURITA GUZMÁN

Titular del Órgano de Gestión Tributaria del Cabildo de Lanzarote

SUMARIO

I. Introducción.

II. Cronología de las distintas Sentencias sobre el IIVTNU.

III. El impacto jurídico de la STC 182/2021 sobre los hechos imponibles devengados y los procedimientos tributarios en tramitación.

A) Liquidaciones que a la fecha de dictarse la sentencia, el 26 de octubre, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme

B) Liquidaciones recurridas antes del 26 de octubre, pendientes de resolver, ya sea en recurso de reposición, en reclamación económico administrativa (en los casos de municipios de gran población) o, en vía contencioso administrativa

C) Liquidaciones practicadas y notificadas, pero no firmes ni recurridas antes del 26 de octubre (actos no firmes "consolidados").

D) Efectos sobre autoliquidaciones ingresadas

[1] El presente artículo puede considerarse una evolución, con una perspectiva canaria, del estudio publicado en la Revista de estudios locales. Cunal, Nº. 246, 2021, págs. 24-43, bajo el título *"La STC 182/2021 y la reforma del IIVTNU. Consideraciones prácticas de urgencia"*.

E) Efectos sobre autoliquidaciones ingresadas

F) Efectos indirectos futuros sobre recursos contra actos recaudatorios en período ejecutivo y otras deudas aplazadas o fraccionadas

G) Efectos sobre declaraciones presentadas y autoliquidaciones presentadas e ingresadas a partir del 26 de octubre

H) Hechos imponibles devengados con anterioridad al 10 de noviembre de 2021, que se encontraran pendientes de liquidación no liquidados ni prescritos

IV. Análisis práctico de la nueva regulación.

A) El Decreto-ley como instrumento de aprobación

B) El nuevo supuesto de no sujeción

C) La nueva base imponible del impuesto

1. El régimen de estimación objetiva
2. La generalización de la estimación directa

D) La imprescindible cooperación interadministrativa

E) La Disposición Transitoria Única y la imperativa adaptación de las Ordenanzas Fiscales

V. El impacto económico de la STC 182/2021 y el RD-Ley 26/2021.

VI. Especial referencia a los municipios canarios.

VI. Conclusiones.

Resumen del contenido:

En el presente trabajo se analizan los efectos de la sentencia de 26 de octubre del Tribunal Constitucional sobre el método de cálculo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU o plusvalía), sobre los actos administrativos dictados antes de la misma y la reciente modificación de la normativa aplicable al impuesto, valorando tanto los aspectos jurídicos como los económicos desde la perspectiva de la gestión municipal. Asimismo, se hace una aproximación al impacto respecto de los municipios canarios.

Palabras clave: Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, plusvalía, gestión municipal, Tribunal Constitucional.

This paper analyzes the effects of the last ruling of October 26 of the Constitutional Court on the method of calculating the Tax on the Increase in the Value of Urban Land, on the administrative acts issued before it and the recent modification of the regulations applicable to the tax, assessing both the legal and economic aspects from the perspective of municipal management. Likewise, an approximation of the impact is made with respect to the Canarian municipalities.

Key words: Tax on the Increase in the Value of Urban Land, municipal management, Constitutional Court.

I. INTRODUCCIÓN

El martes 9 de noviembre de 2021 fue publicado en el BOE nº 368, el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Esta norma salía al paso de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre que expulsaba del ordenamiento jurídico el sistema de cálculo del impuesto, convirtiendo a esta figura impositiva, en la práctica, en inaplicable. Pero, como expondremos a continuación, en modo alguno podía considerarse una sorpresa, habida cuenta de los antecedentes jurisprudenciales previos a la misma y que habían suscitado una reivindicación unánime de los poderes locales y operadores jurídicos en pos de una reforma del impuesto que solucionara las tachas que el Tribunal Constitucional había señalado cuatro años antes, desde su Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, sobre el deficiente método de cuantificación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

Por el camino quedó olvidado el trabajo realizado por los miembros del Comité de Expertos para la Reforma de la Financiación Local y sólo, cuando la situación era insostenible, se produjo una reacción normativa. En todo caso, esta cadena de acontecimientos, que ha generado ríos de tinta en medios de comunicación y foros profesionales, ha provocado una complicada situación de graves implicaciones jurídicas y económicas que pasamos a exponer desde una perspectiva municipal y práctica, haciendo referencia a los más recientes pronunciamientos de órganos judiciales y administrativos.

II. CRONOLOGÍA DE LAS DISTINTAS SENTENCIAS SOBRE EL IIVTNU

Muchos juzgados y tribunales habían cuestionado en los últimos años el modelo tradicional de cálculo de la cuota del impuesto, basado en la utilización de una fórmula objetiva que multiplicaba el valor catastral del suelo en el momento del devengo por un porcentaje anual a fijar en la correspondiente Ordenanza Fiscal y por el número de años en el que se había puesto de manifiesto el presunto incremento de valor. Algunas sentencias llegaron a anular liquidaciones correctamente emitidas, amparándose en que el contribuyente había demostrado que no hubo incremento de valor, por lo que razonaban que el hecho imponible no se había producido. Resolviendo una cuestión de constitucionalidad, el Tribunal Constitucional (en adelante TC) el 11 de mayo de 2017 (STC 59/2017), hizo la primera advertencia al legislador estatal declarando inconstitucionales y nulos los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLRHL, *«(…) únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica»*. La declaración alcanzó también al art. 110.4 TRLRHL, al impedir a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. A este respecto, el TC afirmó lo siguiente:

«(…) el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad

económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)».

Más de un año después, el Tribunal Supremo interpretó la doctrina del TC en su Sentencia 1163/2018, de 9 de julio (junto a otras posteriores) y, al menos en algunos puntos, dejó claro que los artículos 107.1 y 107.2.a) TRLRHL adolecían solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, por lo que, con una adecuada interpretación, resultaban constitucionales y plenamente aplicables. El artículo 110.4 TRLRHL, sin embargo, se consideró inconstitucional y nulo en todo caso porque, como señalaba la STC 59/2017, *«no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene»*, o, dicho de otro modo, porque *«impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)»*. Según el TS, correspondería al sujeto pasivo demostrar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica.

El siguiente hito de esta evolución jurisprudencial lo protagonizó nuevamente la STC de 31 de octubre de 2019 (126/2019), que declaró la inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer superara el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y en este punto, llegamos a la STC 182/2021, que tanta relevancia pública ha alcanzado, respecto de la que nos centraremos, principalmente y por lo que respecta a los efectos, en el FJ 6º de la misma, distinguiendo cuatro principales ideas.

A) Por un lado, se declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL, que dice el TC que *"supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad".*

B) El TC envía una serie implacable de advertencias de responsabilidad por su desidia al Estado legislador: *"Debe ser ahora el legislador **(y no este tribunal)** el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE **puestas de***

manifiesto en todos los pronunciamientos *constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy* ***han transcurrido más de cuatro*** *años desde la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio).* ***Como ya se recordó*** *en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local,* ***corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria*** *(arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE),* ***garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera*** *de las entidades locales exigida por el art. 142 CE".*

C) En una llamativa limitación de las consecuencias de su sentencia, anticipa los efectos de la misma a la fecha en la es dictada: *"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".*

D) Por último, respecto de las situaciones consolidadas, que a continuación expondremos, afirma: *"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".*

III. EL IMPACTO JURÍDICO DE LA STC 182/2021 SOBRE LOS HECHOS IMPONIBLES DEVENGADOS Y LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN TRAMITACIÓN

La STC 182/2021 determina, como hemos visto, (FJ 6) que *"la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 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."* Esta

contundente afirmación es a continuación, en cuanto a sus efectos, limitada por el Tribunal Constitucional conduciéndonos a diferentes situaciones:

A) Liquidaciones que a la fecha de dictarse la sentencia, el 26 de octubre, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme

En un primer momento, no pareció plantear especial complejidad este supuesto, ya que por aplicación de las normas propias de revisión en vía administrativa, tales impugnaciones deberán ser objeto de inadmisión a trámite por extemporaneidad de los recursos. Al propio tiempo, la STC ha limitado expresamente su aplicación, de acuerdo con lo previsto en el art. 40 LOTC, lo que veda por tanto cualquier pretensión de revisión de oficio que pudieran hacer los contribuyentes, que deberán ser inadmitidas con apoyo expreso en este FJ 6 de la sentencia.

Sin embargo, algún reciente pronunciamiento judicial (JCA nº 3 de Las Palmas, en una Sentencia dictada el pasado 14 de febrero), ha considerado que, en estos casos, lo que procede es admitir a trámite el procedimiento de revisión de oficio para la declaración de nulidad. Frente a esta postura, prevalece la posición que sostiene que, en nuestro ordenamiento, no existe un precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que establezca que la nulidad, por inconstitucionalidad de un artículo de una ley, determine la nulidad de un acto tributario cuando dicho acto haya adquirido firmeza en vía administrativa. Esta es la tesis del Tribunal Económico Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Santa Cruz de Tenerife en Resolución de 1 de diciembre de 2021 (R-2021/073), apoyada en la doctrina reiterada de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (Sentencias 435/2020 y 436 /2020, de 18 de mayo de 2020, en la que se afirma textualmente: *"La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales «en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e), f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios*
(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha

sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza;
(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;
(iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y
(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa)".

Idéntica posición mantiene el Consejo Consultivo de Canarias. En su Dictamen 368/2021 (y en todos los que cita en el mismo sentido) rechaza la revisión de oficio solicitada, por entender que el TC *"ha considerado situaciones «judicialmente consolidadas» no solo las decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también las establecidas mediante «actuaciones administrativas firmes» [STC 45/1989, FJ 11.º; STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9.º); STC 60/2015, 18 de marzo (FJ6.º); STC 61/2018, 7 de junio (FJ 11.º), etc.]."*

B) Liquidaciones recurridas antes del 26 de octubre, pendientes de resolver, ya sea en recurso de reposición, en reclamación económico administrativa (en los casos de municipios de gran población) o, en vía contencioso administrativa

Este es, quizá, uno de los principales retos de la revisión administrativa. El sentido común nos lleva a plantearnos que, pese a algunos intentos por limitar los efectos de la Sentencia, a partir del 26 de octubre, los órganos competentes para la revisión, tanto en vía administrativa como contencioso administrativa, acabarán estimando y anulando las liquidaciones con base en una Sentencia que ha dejado meridianamente claro (lo reiteramos) que *"la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL 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."*

Recordemos que la Ley General Tributaria dispone, tanto para el recurso de reposición (art. 223.4) como para las reclamaciones económico administrativas (art.

237.1), que ambas someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante. Ello parece implicar que se debería proceder a estimar los recursos de no sólo los contribuyentes que alegaron decremento y que antes de la STC 182/2021 habrían visto igualmente estimadas sus pretensiones con fundamento en la jurisprudencia reciente, pero reiterada, del Tribunal Supremo, sino también de cualquier otro que haya logrado esquivar la firmeza del acto administrativo. De otro modo, mantener una postura contraria a la estimación de las reposiciones o reclamaciones económico administrativas sólo alargará la contienda, y propiciará la devolución de los ingresos, acompañados de los correspondientes intereses de demora, así como el pago de las costas procesales. Por ello, también debería promoverse, en cada procedimiento judicial y de acuerdo con la dirección letrada, la posible satisfacción extraprocesal de los recursos contencioso administrativos en trámite.

En este punto, y en relación con el anterior, se pon de manifiesto de nuevo la conocida doctrina prospectiva del TC, que puede resumirse en la famosa STC 45/1989, de 20 de febrero (FJ 11), sobre el IRPF, en donde de alguna forma se premia al ciudadano activo, que ejercita primero ante la Administración y después ante la propia Administración de Justicia los recursos pertinentes e impide una firmeza absoluta del acto. Cuestión distinta es que estemos ante liquidaciones o bien decididas mediante sentencia o acuerdo administrativo firme, o que no hayan sido impugnadas en tiempo y forma, supuestos que no se verían afectados por el Fallo del TC, resultando estas situaciones intangibles.

En esta línea argumental, el 10 de noviembre, aún antes de la publicación de la STC 182/2021 en el BOE, se dictó Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Madrid nº 11 estimatoria del el recurso contencioso administrativo 339/2020 contra la Resolución del TEAM madrileño, que ha usó como única fundamentación y sin considerar otros aspectos la citada sentencia, afirmando que ésta debe aplicarse *"incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen esos procesos".* El Consejo Consultivo de Canarias, en el precitado Dictamen 368/2021, también había considerado que *"la invalidez de la norma por inconstitucionalidad desplegará toda su eficacia respecto*

de los actos administrativos que, en la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional, estén pendientes de reclamación o de recurso administrativo o judicial."

El Tribunal Supremo, después de una primera negativa da dar trámite a recursos de casación *"por pérdida del objeto casacional tras la STC 182/2021"* (Providencia de 1 de diciembre de 2021) en casos que ninguna relación guardaban con el método de cálculo, ha admitido a trámite mediante Auto de 9 de febrero de 2022, el Recurso de Casación 4254/202, por el que analizará si la inconstitucionalidad declarada *"obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica".* En todo caso, las recientes sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia no están dejando muchas dudas, estimando los recursos interpuestos, incluso en supuestos en los que se acreditaban incrementos de valor (STSJ Castilla-La Mancha 13/2022, de 25 de enero; STSJ 38/2022, de 25 de enero; STSJ Cataluña 118/2022, de 20 de enero).

C) Liquidaciones practicadas y notificadas, pero no firmes ni recurridas antes del 26 de octubre (actos no firmes "consolidados")

Sin duda el aspecto de la Sentencia que más sorpresa ha causado y que peor encaje tiene desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, lo constituye la declaración como *"situaciones consolidadas"*, esto es que *"no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia"*, de aquellas liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la misma, así como de las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha. Pese a que la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC) 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 «Boletín Oficial del Estado»,* la STC 182/2021, sin un argumento preciso más allá de una forzada apelación a la seguridad jurídica, cercena las posibilidades impugnatorias hasta el extremo que incluso las liquidaciones notificadas el 25 de octubre hayan devenido "consolidadas" el día 26 a

efectos de revisión en vía administrativa. Debe quedar claro que no es que no puedan ser recurridas dentro del mes siguiente a su notificación, sino que no podrá invocarse con éxito la inconstitucionalidad de la base imponible del impuesto. Por tanto, siempre podrán ser estimadas, sin vulnerar esta última doctrina constitucional, aquellos recursos contra liquidaciones en las que se constate una pérdida de valor, lo cual permitirá reducir, en alguna medida, el número de contribuyentes afectados por esta evidente indefensión. Pero se nos antoja muy difícil creer que, dentro de la avalancha de recursos que esta sentencia ha provocado, aquellas que se encuentren en esta situación no logren, en algún momento, forzar una reconsideración. La seguridad jurídica que el TC invoca no impedirá que en los recursos se alegue la nueva sentencia y, si como parece probable, en la resolución de los recursos de reposición o reclamación económico administrativa no se estima la pretensión, en estricta aplicación de los efectos declarados de la STC, ya veremos cómo actúan los tribunales del orden contencioso administrativo cuando sea alegada la vulneración del derecho fundamental de la tutela judicial efectiva, consagrado en el art. 24 CE, así como del principio de igualdad (art. 14 CE). Y quizá, en su momento, conoceremos si estas pretensiones logran acceder a la instancia del TEDH, ya que parece que el derecho a la tutela judicial efectiva ha sido suprimido de un plumazo para todas las personas que fueron notificadas entre el 26 de septiembre y el 25 de octubre. Mientras tanto, la prudencia exige un detallado análisis de las liquidaciones afectadas, estimando aquellas en las que ocurran vicios que impidan considerar su validez, por razones de fondo o de forma.

D) Efectos sobre autoliquidaciones ingresadas

Como sabemos, el TRLRHL permite a los Ayuntamientos establecer el régimen de autoliquidación. Son muchas las entidades que han optado por ello, aunque en muchos casos se trate más bien de " autoliquidaciones asistidas" ante la ausencia, en algunos ayuntamientos, de aplicativos informáticos que permitan la declaración, el cálculo y el ingreso de la cuota se forma autónoma por los contribuyentes del mismo modo en que presentan las autoliquidaciones de los tributos estatales o autonómicos. En estos casos en los que no se ha producido una notificación del acto liquidatorio, las condiciones para adquirir firmeza vienen reguladas en el artículo 120.3 de la LGT, lo que nos lleva al plazo de cuatro años desde la fecha del ingreso o bien a la fecha en que haya tenido lugar el inicio de un procedimiento conducente a la práctica de una liquidación definitiva (art. 126.2 RD 1065/2007).

Pues bien: el tratamiento que recibirán estas autoliquidaciones ingresadas deberá ser idéntico al mencionado para las liquidaciones del apartado c). Si la solicitud de rectificación es anterior al 26 de octubre, sean cuales sean las alegaciones, habrá de contestarse en la misma línea marcada para las liquidaciones (estimando la devolución) por la siguiente razón: al ser expulsado el artículo 107.4 del Ordenamiento Jurídico, carecemos de norma de aplicación para el cálculo de la liquidación definitiva. Desestimar las solicitudes no basadas en decrementos nos conducirá, con toda probabilidad, a futuras devoluciones impuestas por los juzgados con el obligado devengo de intereses. Así, queriendo proteger la Hacienda municipal, sólo habremos causado un daño mayor. En caso de solicitudes posteriores al 26 de octubre, gozamos de la aparente protección de la Sentencia para considerarlas "consolidadas", sin perjuicio de, como se dijo, lo que pueda devenir de semejante recorte del derecho de la tutela judicial efectiva.

E) Efectos indirectos futuros sobre recursos contra actos recaudatorios en período ejecutivo y otras deudas aplazadas o fraccionadas

Esta es, sin duda, la parte peor parada de las afectadas y la más olvidada (u obviada) de las situaciones que enfrentamos. Frente a aquellos casos de liquidaciones firmes y consentidas en los que la obligación tributaria ha quedado extinguida por el pago, en la que la consolidación de sus efectos puede entenderse por el ciudadano medio, nos encontramos con aquellos actos liquidatorios en los que se mantendrá el ejercicio de la ejecución forzosa, mediante actuaciones de apremio sobre el patrimonio del contribuyente, para la persecución de cuotas liquidadas al amparo de una norma declarada nula e inconstitucional. Un tratamiento parecido merecen aquellas deudas, con origen en una liquidación firme, sujetas a plazo o con fracciones pendientes de pago. Al ya profundo sentimiento de desprotección que tienen los ciudadanos ante esta marea de información contradictoria y en ocasiones, nada científica cuando no antijurídica, que corre por los medios de comunicación, se sumará un sentimiento aún mayor de injusticia por ser exigidos en el pago de unas cantidades que la persona intuye que nunca debieron exigirse. Siguiendo a J. Haidt, nuestras reacciones ante la injusticia son uno de los mayores indicadores de infelicidad humana. Varios teóricos (Cosmides y Tooby, 2004) hablan incluso de un "órgano de intercambio" en el cerebro humano, como si una parte del mismo se dedicara a llevar la cuenta de la justicia, de las deudas contraídas y de las cuentas sociales por cobrar. Y aun a riesgo de parecer melindres, la realidad es que la paz social se garantiza sobre la adecuada calidad de vida de las personas, la fe en las

instituciones y la confianza que otorga un sistema de Derecho que vela por las garantías de las personas que lo conforman. Como en el caso anterior, veremos en su día, en qué medida los recursos contra tales actos tienen acceso a los tribunales de justicia, y en su caso, de nuevo ante los procedimientos especiales de tutela de derechos fundamentales.

Por otro lado, es innegable que de la mano del principio de seguridad jurídica nace la necesaria protección del acto administrativo mediante un sistema que asegura su eficacia y ejecutividad mediante instrumentos de autotutela. Y en esa línea, deben mantenerse las actuaciones encaminadas al cobro de las deudas. Así, la Resolución del TEAM de Santa Cruz de Tenerife, desestima la impugnación de una providencia de apremio derivada de una liquidación de plusvalía, por no concurrir motivo tasado de oposición a la misma, considerando que el contribuyente *"no recurrió en plazo la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por lo que dicha liquidación ha devenido firme e inatacable, y por tanto, al encontrarnos ante una situación tributaria consolidada, no le afecta la doctrina de la reciente sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021, que ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 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."*

F) Efectos sobre declaraciones presentadas y autoliquidaciones presentadas e ingresadas a partir del 26 de octubre

Las declaraciones presentadas a partir del 26 de octubre deberán llevar el mismo trato que cualquier otro caso de hecho imponible devengado con anterioridad al 10 de noviembre de 2021, que se encontrara pendiente de liquidación, no liquidado ni prescrito y que se explican en el siguiente apartado g).

En cuanto a las autoliquidaciones ingresadas con posterioridad al 26 de octubre y para hechos imponibles devengados antes del 10 de noviembre (que suponemos que serán pocas, pero puede haberlas), por no ser "consolidadas" en los términos de la Sentencia, será perfectamente posible que sea instada su rectificación. Y en estos casos, se deberá proceder a su devolución por no existir norma aplicable a la fecha del devengo como se aclara en el apartado siguiente.

G) Hechos imponibles devengados con anterioridad al 10 de noviembre de 2021, que se encontraran pendientes de liquidación no liquidados ni prescritos

Por último, nos encontramos con un probablemente ingente número de hechos imponibles pendientes de liquidar, anteriores a la sentencia, a los que debemos añadir los posteriores a la misma pero anteriores a la entrada en vigor del RD-ley 26/2021. El número de hechos imponibles afectados, entre los que debe entenderse tanto aquellos objeto de declaraciones tributarias ya presentadas, en régimen de declaración como de autoliquidación, como aquellos otros cuya declaración aún no se había presentado, estando dentro de plazo para ello o fuera de él, puede ser muy amplio por distintas razones. En los últimos años, muchas Administraciones han puesto en marcha procesos de modernización, con el peaje temporal que ello conlleva, mientras se implantan las nuevas aplicaciones informáticas. En otras, se ralentizó la práctica de liquidaciones en espera de un anunciado cambio legislativo que solo ha llegado de esta forma. Por último, la escasez de medios personales y técnicos, unido al impacto de la pandemia, quizás generó un "cuello de botella" que ahora se liberará de la peor manera posible para la Hacienda municipal, puesto que ante la ausencia de una regulación completa de todos los elementos de la base imponible, tales hechos quedan sin tributación posible, puesto que como ya indicamos, en palabras del Tribunal Constitucional, tenemos un *"vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación [...] y, por tanto, su exigibilidad".* Esta consecuencia, que va unida a la carencia de efectos retroactivos del nuevo RD-ley, es coherente no sólo con la previsión del art. 10.2 LGT, que establece que *"salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor"*, pero sobre todo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto de la retroactividad de las normas tributarias. Sin ánimo de hacer un repaso exhaustivo de la misma, podemos recordar que, si bien las normas tributarias no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales (STC 126/1987 o 89/2009, entre otras), lo que impide considerar una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, su legitimidad queda en cuestión cuando su eficacia retroactiva entra en colisión con otros principios consagrados en la Constitución entre los que se encuentran los de capacidad económica, interdicción de la arbitrariedad y, muy especialmente, el de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9 CE (sentencias 197/1992, 273/2000, o la ya citada 89/2009). En el análisis, caso por caso, que el TC ha realizado de normas tributarias

con efectos retroactivos, ha permanecido constante su rechazo a aquellas normas tributarias que pretendan extender sus efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la mismas, es decir, supuestos de retroactividad auténtica o de grado máximo (además de las citadas, también las STC 182/1997 o la 116/2009).

En este punto cabe analizar la discrepancia puesta de manifiesto por el *Consell Tributari* del Ayuntamiento de Barcelona, respecto de la fecha en la que deben entenderse expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos declarados inconstitucionales por el TC. Según la interpretación mayoritaria, la expulsión tendría lugar desde la fecha de la sentencia (26 de octubre de 2021) por ser la fecha adoptada por el Tribunal para restringir las posibilidades de revisión. Esto impediría, por lo tanto, practicar liquidaciones con fundamento en la normativa anulada desde esa fecha en adelante, tanto respecto de los hechos imponibles que estuvieran sin liquidar como aquellos que tuvieran lugar a partir de esa misma fecha, mientras no existiera una nueva norma aplicable, algo que no sucedió hasta el 10 de noviembre. El Consell ha emitido un informe (Expediente 1416/21, de 15 de diciembre) en el que mantiene la posibilidad de aplicar el RD-Ley 26/2021 de 8 de noviembre (en vigor desde el día 10 del mismo mes) a estos casos, sobre la base de la inexistencia de vacío normativo alguno, puesto que la fecha de expulsión debiera ser la de publicación en el BOE:

"*La expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos mencionados provoca que hasta tanto no se dicte la norma legal a la que se refiere el propio TC no pueda concretarse el importe de la base imponible del IIVTNU elemento esencial en la cuantificación de la deuda que se deriva de la realización del hecho imponible correspondiente. En consecuencia, de acuerdo con el mandato del propio TC, cumplida por el legislador esta función procederá la aplicación de la nueva norma en los términos que esta última establezca. Ahora bien, es la expulsión de la antigua norma del ordenamiento jurídico la que produce como efecto la imposibilidad de cuantificación del elemento citado requiriéndose, desde ese momento, la intervención legal a los efectos de la regulación de la base imponible. Pues bien, el artículo 38. Uno de la Ley 2/1979, de 3 octubre, orgánica del TC, fija el momento en que debe entenderse producida la expulsión, siendo a partir del mismo cuando, en este caso concreto, se produciría la ausencia de norma legal sobre la cuantificación de la base imponible. En efecto, el citado artículo dispone que:*

"Uno. 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>>".
Es decir, hasta tanto no se realice el presupuesto previsto en la norma transcrita, el conjunto de normas que regula el régimen jurídico del impuesto de referencia es plenamente aplicable. En consecuencia si antes de la expulsión de las normas declaradas inconstitucionales y nulas se produce la intervención legislativa a la que alude la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre, no cabe hablar de vacío normativo alguno porque con anterioridad a la expulsión existe ya una norma jurídica vigente, y cuando se produce esta expulsión también existe ya una norma en vigor precisamente por la intervención legal necesaria tal y como manifiesta expresamente el TC. En el caso particular al que se refiere la cuestión planteada, la citada norma legal se ha aprobado en fecha 8 de noviembre de 2021, mediante el RD Ley 26/2021 con entrada en vigor el día 10 del mismo mes y año. Por lo tanto, teniendo en cuenta que a esa fecha no se había producido la expulsión de la norma declarada inconstitucional y nula no cabe hablar de ausencia de norma aplicable porque o bien se aplica la que estaba en vigor en el momento de la realización del hecho imponible, TRLRHL originario, o bien se aplica el citado RD Ley 26/2021, de 8 de noviembre. A la vista de esta última afirmación la cuestión se centra, pues, en determinar cuál es la norma aplicable respecto de la cuantificación de la base imponible en los supuestos de los hechos imponibles realizados después de dictarse la STC y con anterioridad a la entrada en vigor de esta última norma, es decir, entre el 26 de octubre de 2021 y el 10 noviembre del mismo año".

Se aprecian, a nuestro juicio, ciertas dificultades interpretativas en semejante criterio: mantener que la expulsión no se produce hasta el día 25 de noviembre (fecha de la publicación de la Sentencia en el BOE) conllevaría, en última instancia, mantener también que los hechos imponibles devengados tras la sentencia (así como los anteriores no liquidados) serían liquidables al amparo de una normativa inconstitucional. Pero, probablemente conscientes de que tal cosa resultaría extraordinariamente litigiosa, el Consell da un giro en su interpretación manteniendo la convivencia solapada en el tiempo (desde el 26 de octubre hasta el 25 de noviembre) de las dos normas, para concluir que en ese caso resulta procedente aplicar la norma posterior, pero no solo para los hechos imponibles devengados a partir del 10 de noviembre (lo cual resulta lógico, dado que es su fecha de entrada en vigor) pero anteriores a la fecha de la expulsión (25 de noviembre), sino también para los hechos imponibles anteriores a la propia norma (cualquier hecho imponible

devengado antes del 10 de noviembre), otorgando por lo tanto efectos retroactivos al RD-Ley 26/2021, que nada prevé al respecto. Desde luego, a tenor de las resoluciones judiciales que vamos conociendo, no parece que esta tesis vaya a tener acogida jurisprudencial.

IV. ANÁLISIS PRÁCTICO DE LA NUEVA REGULACIÓN

A) El Decreto-ley como instrumento de aprobación

La aprobación de la modificación de esta nueva regulación a través de Decreto-ley ha generado cierta controversia. El Tribunal Constitucional ha admitido en muchas ocasiones la aplicación de esta figura a la materia tributaria, pero con importantes condiciones como expresa la reciente STC 78/2020, de 1 de julio, en su FJ3º: *"el decreto-ley «no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo».* El Tribunal Constitucional deberá pronunciarse sobre la cuestión, porque son dos los recursos de inconstitucionalidad admitidos a trámite, con números RI 735-2022 y 825-2022, interpuestos respectivamente por los grupos parlamentarios Popular y Vox. Sucintamente, los motivos de impugnación descansan en la utilización de la vía del Decreto-ley, al entender que no existe presupuesto habilitante de la *"extraordinaria y urgente necesidad"* que justifique una actuación inmediata sin seguir los cauces propios del ejercicio de la potestad legislativa y que se trata de una materia que debe regularse por ley ordinaria, además de otras cuestiones relativas al principio de capacidad económica. Esperaremos entonces a la correspondiente Sentencia que dilucide si, ante la manifiesta gravedad de la desaparición de un tributo que aportaba en torno a los 2.500 millones de euros anuales a los Ayuntamientos, podía utilizarse este instrumento, aunque tampoco olvidemos que estábamos ante la crónica de la muerte anunciada, como diría García Márquez, de un tributo contestado socialmente, con una gran conflictividad jurisdiccional, y cuya reforma urgente había sido exigida por el Tribunal Constitucional desde el 2017, además de la FEMP, el Comité de Expertos y el resto de la doctrina científica. Mientras tanto, estaremos pendientes de su tramitación parlamentaria, como proyecto de ley por vía de urgencia.

B) El nuevo supuesto de no sujeción

El nuevo apartado 5 del artículo 104 TRLRHL contiene la adaptación del impuesto a la STC 59/2017, adaptación que por otra parte, pese a la desidia del legislador, ya había obtenido carta de naturaleza gracias a la aplicación de las Administraciones tributarias y, sobre todo, a una jurisprudencia que, con bastante sentido común, fue delimitando la forma en la que podía acreditarse la ausencia de incremento de valor y por tanto, hacía al tributo devenir de imposible exigibilidad.

Así, el nuevo apartado 5 determina que *"no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición".*

Esta no sujeción viene aparejada con las siguientes reglas de aplicación:

- Es preciso que el interesado (más que interesado, el obligado tributario), declare la transmisión. Esta obligación alcanza a las personas o entidades a que se refiere el artículo 106 TRLRHL, esto es a los mismos sujetos pasivos, tanto a título de contribuyente como de sustituto, que estarían llamados al pago de la cuota si se hubiera producido un incremento de valor. El incumplimiento de esta obligación podría determinar la concurrencia de la infracción tributaria prevista en el art. 198 LGT, por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.

- Para acreditar la inexistencia de incremento de valor deberán aportarse los títulos que documenten la transmisión y la adquisición.

- Para constatar la inexistencia de incremento de valor, deberá tomarse como valor de transmisión o de adquisición del terreno el que resulte más alto entre el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria (lo que nos llevaría a la cuestión de la estanqueidad o transmisibilidad de las valoraciones efectuadas por otra Administración).

- En el caso de que en el inmueble transmitido 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 el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y, lo que es más trascendente, esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

- En el caso de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, se aplicarán las mismas reglas pero el primero de los dos valores a comparar será el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- En todo caso, para el cálculo de los valores no podrán computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones.

- Por último, este nuevo precepto zanja la polémica que se producía, ante la falta de adaptación normativa, respecto de los períodos de generación posteriores a las transmisiones en las que concurría una minusvalía. A partir de ahora, queda aclarado que, para futuros devengos del tributo, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición 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. Se aprecia aquí una extraña paradoja jurídica, ya que esto parece ir en contra del propio concepto de no sujeción, que se define por la falta de realización del hecho imponible. Hasta ahora, las transmisiones no sujetas siempre han conllevado el posterior cómputo de esos años en futuras transmisiones, a diferencia, claro está, de los supuestos de exención, donde no había tributación pese a la realización del hecho imponible por expreso deseo del legislador. Por esa misma razón, sí se seguirán computando los períodos anteriores, por considerarse que no se origina el hecho imponible, en los casos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles derivadas de operaciones de reestructuración empresarial (Disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) o bien en los casos de aportaciones y adjudicaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges derivadas de la sociedad conyugal, así como las derivadas del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial.

C) La nueva base imponible del Impuesto

1. El régimen de estimación objetiva

Como expresa el preámbulo del RD Ley 26/2021, el Tribunal Constitucional señala en el fundamento jurídico 5 de la Sentencia 182/2021 que *«para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o "presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana" (SSTC 26/2017, FJ 3; 3712017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3, y 126/2019, FJ 3)»*.

Para cumplir con esta doctrina, la nueva norma modifica la ya tradicional fórmula de determinación objetiva de la base imponible, a través de la multiplicación del valor catastral del suelo en el momento del devengo, por el número de años y por los coeficientes anuales establecidos en la Ordenanza, por un sistema de coeficientes máximos a aplicar sobre el valor catastral del suelo, también establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, pero que serán actualizados anualmente, teniendo en cuenta la evolución de los precios de las compraventas realizadas. De la comparativa entre ambos preceptos podemos concluir lo siguiente:

- El valor catastral del suelo, en el momento del devengo, sigue siendo la piedra angular del sistema. Sin embargo, se habilita a los ayuntamientos para establecer en la ordenanza fiscal un nuevo coeficiente reductor que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 por ciento. Siguen vigentes, en los mismos términos, las reglas aplicables en los casos de adquisición o transmisión de derechos sobre vuelo y suelo, sobre derechos reales de goce limitativos del dominio, o en los supuestos de expropiaciones forzosas. Asimismo, se mantiene la reducción en los casos de modificación de valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

- Se mantiene, como parámetro para el cómputo del período de generación del incremento de valor, el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento, contados desde que se produjo el anterior devengo del impuesto, por años naturales y redondeado por defecto, pero con la novedad de que, por fin, tributan los períodos de generación inferiores al año natural.

- Se procede a la sustitución de los coeficientes tradicionales, a multiplicar por el número de años, por unos coeficientes anuales, también regulados por la Ordenanza Fiscal, siempre dentro del límite máximo fijado en el nuevo artículo 107.4. 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, lo que lleva al resultado práctico de que nunca se aplicará el coeficiente de 0,14 establecido, porque como máximo, para períodos superiores a 11 meses, se aplicará un 0,128, ya que al cumplirse 12 meses, y por tanto rebasar el año natural, se pasará a aplicar el coeficiente de 0,13.

- Estos coeficientes máximos serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante las leyes de presupuestos generales del Estado. Si como consecuencia de la actualización referida en el párrafo anterior, alguno de los coeficientes aprobados por la vigente ordenanza fiscal resultara ser superior al correspondiente nuevo máximo legal, se aplicará este directamente hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso.

A través de la siguiente tabla procedemos a comparar los nuevos coeficientes con los coeficientes equivalentes que obtenemos de la regulación anulada, bajo la hipótesis de que el Ayuntamiento en su Ordenanza hubiera aprobado los coeficientes anuales que le permitía el antiguo 107.4 TRLRHL:

Periodo de generación	Coeficiente RD-Ley 26/2021	Coeficiente máximo anterior	Diferencia absoluta	Diferencia relativa
Inferior a 1 año.	0,14	0	0,14	-
1 año.	0,13	0,037	0,093	251,35%
2 años.	0,15	0,074	0,076	102,70%
3 años.	0,16	0,111	0,049	44,14%
4 años.	0,17	0,148	0,022	14,86%
5 años.	0,17	0,185	*-0,015*	-8,11%
6 años.	0,16	0,21	*-0,05*	-23,81%
7 años.	0,12	0,245	*-0,125*	-51,02%
8 años.	0,1	0,28	*-0,18*	-64,29%
9 años.	0,09	0,315	*-0,225*	-71,43%
10 años.	0,08	0,35	*-0,27*	-77,14%
11 años.	0,08	0,352	*-0,272*	-77,27%
12 años.	0,08	0,384	*-0,304*	-79,17%
13 años.	0,08	0,416	*-0,336*	-80,77%
14 años.	0,1	0,448	*-0,348*	-77,68%
15 años.	0,12	0,48	*-0,36*	-75,00%
16 años.	0,16	0,48	*-0,32*	-66,67%
17 años.	0,2	0,51	*-0,31*	-60,78%
18 años.	0,26	0,54	*-0,28*	-51,85%
19 años.	0,36	0,57	*-0,21*	-36,84%
Igual o superior a 20 años.	0,45	0,6	*-0,15*	-25,00%

Como vemos, hay una caída generalizada en los coeficientes, lo que resulta lógico si tenemos en cuenta que el nuevo esquema de coeficientes pretende responder a la lógica del mercado inmobiliario en los últimos 20 años, trasladando a la norma los incrementos medios presuntos, de acuerdo con la doctrina constitucional. Por ello, se aprecia claramente que el escaso importe de los coeficientes aplicables en los años de la burbuja inmobiliaria. La media aritmética de descenso de los coeficientes es del 25,69%. Como veremos posteriormente para estimar la pérdida de recaudación deben tenerse en cuenta muchos más factores, pero es un dato indiciario de lo que nos espera con el nuevo esquema liquidatorio,

que la estrenada imposición sobre las transmisiones con un período inferior al año natural no va a corregir en demasía: en 2021, según datos del Colegio de Registradores[2], el porcentaje de viviendas transmitidas con un período de transmisión de entre 0 y 2 años fue del 7,93% del total. Como dato de referencia, en el conjunto nacional, el período medio de posesión de una vivienda alcanzó los 16,4 años, un nuevo máximo de una serie histórica creciente, siendo en Canarias ligeramente inferior, 13 años.

En todo caso, con carácter general, el nuevo sistema de determinación objetiva arroja, como regla general, bases imponibles inferiores, que pueden serlo más aún si el Ayuntamiento hiciera uso del nuevo coeficiente reductor y decidiera fijar unos coeficientes propios menores que los máximos legales. Por ello, en términos de técnica normativa, puede ser útil, en el proceso de adaptación de las Ordenanzas Fiscales, su fijación por referencia a lo dispuesto en el TRLRHL, evitando una modificación continua de la disposición reglamentaria municipal. A título de ejemplo, podría establecerse a su vez que el coeficiente a aplicar fuera el establecido en la ley pero reducido en una cuantía fijada por la Ordenanza, bien en porcentaje o bien en términos absolutos.

2. La generalización de la estimación directa

Una vez delimitado un nuevo sistema de determinación objetiva de la base imponible, el nuevo apartado 5 del art. 107 sale al paso del reproche de constitucionalidad permitiendo la estimación directa del incremento de valor. Ciertamente, no lo hace con una técnica correcta, porque se remite al "procedimiento" del nuevo art.104.5, cuando realmente en dicho precepto no se regula un procedimiento, sino un supuesto de no sujeción para los casos de ausencia de incremento de valor.

Pero a pesar de su deficiente redacción, sin ningún género de dudas viene a determinar que cuando de los documentos presentados por el obligado tributario se "*constante*" (sic) que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada objetivamente, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor. En consecuencia, con independencia de cuál sea el régimen de declaración del impuesto, a partir de ahora, será conveniente

[2] Estadística Registral Inmobiliaria 2021 - Colegio de Registradores de la Propiedad, Bienes Muebles y Mercantiles de España. Madrid.

exigir, para todos los hechos imponibles, la documentación justificativa de la valoración del incremento real producido. Esto nos lleva a la consecuencia práctica de que se produce de facto la generalización de la estimación directa en un tributo que se había basado en un sistema de determinación objetiva de la base imponible.

Esto conlleva evidentes repercusiones en la gestión diaria de nuestras administraciones tributarias locales. Hasta ahora, la gestión tributaria municipal podía liquidar el impuesto con relativa facilidad, en la mayoría de los casos, a través de la carga masiva de los datos procedentes de los índices notariales, a los que se refiere el art. 110.7 TRLRHL, puesto que tan solo conociendo los valores catastrales y las fechas de adquisición y transmisión era posible calcular la cuota. Sin embargo, la nueva redacción impide efectuar una liquidación objetiva en tanto en cuanto no se conozca la opción de tributación del sujeto pasivo: bien por método objetivo o bien por método de estimación directa. Además, en el caso de las transmisiones mortis causa, este nuevo IIVTNU se convierte en un impuesto claramente subsidiario del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, puesto que será el valor declarado a efectos de este último impuesto, el parámetro respecto del que habrá que comparar a efectos de comprobar la correcta aplicación de nuestra plusvalía municipal. Y, en la medida que nos vemos obligados a comprobar no sólo los casos de alegación de inexistencia de incremento de valor, será preciso contar con medios a disposición de la Administración tributaria municipal a efectos de realizar las comprobaciones oportunas.

D) La imprescindible cooperación interadministrativa

Para solventar estas repercusiones prácticas, resulta esencial que, para la exigibilidad de este impuesto, se proceda a la suscripción de los convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración a los que se refiere el nuevo apartado 8 del art. 110 con las administraciones tributarias autonómicas, gestoras del ITPAJD y del ISD, en nuestro caso la Agencia Tributaria Canaria. En este sentido, sería deseable un convenio marco entre la ATC y la FECAM que ampare el intercambio de datos relativos a los hechos imponibles declarados, así como de los valores comprobados por cada Administración. Esto alcanza una trascendental importancia en el caso de las transmisiones mortis causa, puesto que, como acabamos de apuntar, el contribuyente, en el caso de que quiera ejercer su opción por la estimación directa, deberá presentar en primer lugar el ISD, con carácter previo a la presentación de la declaración o autoliquidación del IIVTNU. Pero también alcanza

gran utilidad para la comprobación de valores en casos de declaraciones o autoliquidaciones que aleguen la no sujeción al tributo o la opción por el régimen de estimación directa.

E) La Disposición Transitoria Única y la imperativa adaptación de las Ordenanzas Fiscales

La Disposición Transitoria Única establece un mandato, con carácter imperativo, a aquellos ayuntamientos que tengan establecido el Impuesto, a fin de que, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de este Real Decreto-ley, procedan a modificar sus respectivas ordenanzas fiscales para adecuarlas a lo dispuesto en el mismo. Mientras se produce la entrada en vigor de dicha modificación, el Ayuntamiento deberá aplicar los coeficientes máximos establecidos en el nuevo art. 107.4. El tenor literal de la Disposición transitoria permitiría interpretar que, de no verificarse antes del 9 de mayo la modificación de la Ordenanza Fiscal, se produciría la imposibilidad de aplicar el impuesto, puesto que solo durante ese plazo máximo de seis meses, y hasta que entre en vigor la modificación, serán de aplicación tales coeficientes máximos. La Dirección General de Tributos ha salido al paso de esta tesis (Informe IE0088-22, de 23 de marzo) sosteniendo que el ayuntamiento podrá continuar exigiendo el impuesto, resultando de aplicación lo dispuesto en el TRLRHL, más allá de ese plazo. No obstante ello, parece conveniente "poner la venda antes que la herida" y aprobar a la mayor brevedad posible la nueva regulación.

V. EL IMPACTO ECONÓMICO DE LA STC 182/2021 Y EL RD-LEY 26/2021

Como hemos visto anteriormente, la nueva regulación implica inexorablemente un descenso de recaudación, al minorarse las bases imponibles aplicables. La concreción del impacto económico no es tarea fácil, y para hacer estimaciones más precisas del impacto económico, habremos de tener presente algunas características diferenciales:

- El impacto será mayor en aquellos municipios cuanto mayor sea la remesa de hechos imponibles pendientes de liquidar. Por el contrario, será menor en aquellos casos en los que estuviera establecido el régimen de autoliquidación. También lo sufrirán con menor intensidad aquellos municipios que hubieran llevado al límite el importe de la bonificación aplicable a las transmisiones mortis causa. En todo caso, una amalgama de factores convergen y dificultan

una estimación homogénea de la recaudación previsible: estadio de desarrollo urbanístico, importancia relativa del suelo de naturaleza urbana, adecuación del valor catastral al valor de mercado, dinamismo del mercado inmobiliario, evolución del PIB y del empleo, tipos de interés e incluso otros factores sociales y demográficos.

- En segundo lugar, el impacto también será más elevado cuantos más recursos se encontrarán pendientes de resolver, lo que debe ser cuantificado a la mayor brevedad, puesto que tales liquidaciones tienen su traducción en términos de derechos reconocidos en el presupuesto de ingresos. Habrá que tener en cuenta esta magnitud puesto que la estimación de tales recursos conlleva la anulación de tales derechos así como, en su caso, la devolución de ingresos indebidos, con consecuencias evidentes en el remanente de tesorería. En este proceso, no dejaríamos de prestar una atención singular a aquellas liquidaciones no firmes emitidas y notificadas a partir del 26 de septiembre y respecto de las que nuestro Tribunal Constitucional ha cercenado el derecho al recurso de los contribuyentes, al considerarlas situaciones consolidadas. En la línea de lo expresado anteriormente, si el importe liquidado fuera relevante, no debiéramos descartar dotar alguna provisión por sí en el futuro esta evidente indefensión deviene en devoluciones de esas cuotas y los intereses de demora consecuentes.

- El nuevo modelo de aplicación del impuesto implica, en líneas generales, un mayor coste de gestión. Para empezar, tenemos el impacto directo en la formación de nuestros recursos humanos y en la adaptación de los aplicativos informáticos. Parece razonable que se adopte el régimen de autoliquidación, en aquellas entidades que aún no lo utilicen, para aliviar en parte las cargas de transición al nuevo esquema de opción de determinación de la base imponible por el contribuyente. Pero resulta obligado, a partir de ahora, contar con técnicos especialistas en valoraciones, como un coste añadido en la tortuosa en ocasiones de procedimientos de comprobación limitada e inspección, basados en el derecho del contribuyente a presentar alegaciones a las propuestas que formule la Administración antes de emitir una liquidación definitiva, con su correspondiente coste en notificaciones y plazos. Por ello, resultará imprescindible la asistencia y cooperación con las Administraciones tributarias autonómicas y el papel de nuestros Cabildos en la asistencia a los pequeños municipios. Por último, debemos reformular los Planes de Control Tributario,

acudiendo en la medida de lo posible a técnicas de *big data* para detectar, con un umbral de tolerancia razonable, basado en el principio de eficiencia y proporcionalidad y eficacia (art. 3.2 LGT), aquellos hechos imponibles que requieren de una comprobación o, en su caso, de la actuación de los servicios de inspección, con la dificultad añadida de la conexión que esta reforma impone con la aplicación tanto del ITP como del ISD, que tienen una larga historia de conflictividad y litigiosidad en cuanto a las valoraciones de los inmuebles sujetos a los mismos, si bien han sido recientemente modificados por la Ley 11/2021, de 9 de julio, que ha introducido el valor de referencia, previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en la determinación de sus bases imponibles.

La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) intentó sin éxito que los Presupuestos Generales del Estado para 2022 contemplaran un fondo para compensar la minoración de ingresos. La demanda sigue activa, a través del correspondiente Acuerdo de su Junta de Gobierno, que propone que se elabore una metodología común de cálculo que abarque la minoración de la recaudación previsible, incluyendo la cantidad no recibida entre la emisión de la Sentencia y la entrada en vigor del Real Decreto-ley.

Evidentemente, la recaudación de un tributo como la plusvalía, de devengo instantáneo, ha estado siempre muy condicionada por la evolución del mercado inmobiliario y de las particulares condiciones de cada municipio. Pero las simulaciones efectuadas, tomando datos reales en municipios de nuestro entorno, sobre la aplicación del nuevo sistema de coeficientes respecto del anterior, está reflejando pérdidas de en torno a un 30% del importe liquidado, al menos en municipios con un notable desarrollo urbano. Si extrapolamos esta caída a la cifra media de 2.500 millones de euros de liquidación anual por esta figura, en los últimos años (exceptuando el 2020) según datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, estamos hablando de una caída de la recaudación, para el conjunto de los municipios del Estado, de más de 750 millones de euros. Aunque es preciso realizar una estimación mucho más rigurosa de este abrupto impacto en las cuentas municipales, sí podemos sostener que, desde un punto de vista estrictamente financiero, la nueva regulación no garantiza la suficiencia de ingresos ni mucho menos responde a la necesidad del inmediato restablecimiento de la exigibilidad del impuesto en aras de preservar el principio constitucional de estabilidad presupuestaria, como expresa el preámbulo de la norma. Debemos llamar la atención sobre el hecho de que, pese a

que se encuentra suspendida la aplicación de las reglas fiscales, al menos hasta 2022, en algún momento se producirá su restablecimiento, y este cambio normativo es de los expresamente previstos en el art. 12.4 Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que prevé que "*Cuando se aprueben cambios normativos que supongan disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se produzcan las disminuciones de recaudación deberá disminuirse en la cuantía equivalente".*

Es pronto para decirlo, pero puede que la dispersión normativa del primero, con CCAA con muy diferentes políticas fiscales sobre ese impuesto, pueda generar alguna distorsión. Además, la litigiosidad del ITP como el ISD, en cuanto a las valoraciones inmobiliarias, muchas veces con varios años de retraso en su resolución, puede ser otro factor de complicación para la gestión tributaria municipal.

VI. ESPECIAL REFERENCIA A LOS MUNICIPIOS CANARIOS

Por las razones expuestas en el apartado anterior, las estimaciones de las consecuencias económicas, en nuestra Comunidad Autónoma, tanto de la Sentencia como del RD-Ley no son fácilmente deducibles de las fuentes de datos públicos, pero sí nos permiten deducir su efecto relativo. En 2021, 82 de los 88 municipios canarios tenían establecido este impuesto potestativo. Tan sólo los municipios de Los Llanos de Aridane, Villa de Mazo, Barlovento, Frontera, El Pinar de El Hierro y Artenara habían optado por su no exigencia. Si atendemos a los últimos datos de las liquidaciones presupuestarias disponibles en la Oficina Virtual de Haciendas Locales[3], observamos que en 2020 se liquidaron en Canarias 81,42 millones de euros por este concepto, lo que supuso un 3,5% del conjunto de sus ingresos corrientes (frente al 4,7% nacional). En el siguiente cuadro apreciamos la evolución de los impuestos municipales de naturaleza directa, en los últimos 3 años disponibles:

[3] Oficina virtual de para la coordinación financiera con las entidades locales. Ministerio de Hacienda y Función Pública: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Administracion%20Electronica/OVEELL/Paginas/OVEntidadesLocales.aspx

Impuestos directos propios	2018	2019	2020
Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Bienes Inmuebles de Naturaleza Rústica	8.631	9.191	9.616
Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Bienes inmuebles de Naturaleza Urbana	463.807	484.522	469.363
Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Bienes Inmuebles de características especiales	14.675	13.907	20.641
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	88.279	87.363	84.643
Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	69.106	65.445	81.428
Impuesto sobre Actividades Económicas	71.904	70.749	67.738
Total	**716.402**	**731.177**	**733.430**

Cuadro 1: Elaboración propia. Liquidación por impuestos directos propios de los municipios canarios. Datos en miles de euros.

La distribución por tramos de población de los derechos reconocidos netos revela el mayor protagonismo urbano de este impuesto, lo que evidencia la mayor intensidad de los municipios de mayor población en la fijación de los porcentajes anuales como tipos de gravamen.

Conceptos de Ingresos	**DERECHOS RECONOCIDOS NETOS (miles de euros)**					
	<= 5.000 Habitantes	**De 5.001 a 20.000 Habitantes**	**De 20.001 a 50.000 Habitantes**	**De 50.001 a 100.000 Habitantes**	**>=100.001 Habitantes**	**Total Municipios**
Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Bienes inmuebles de Naturaleza Urbana	8.961	64.187	156.792	68.746	170.676	469.363
Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	1.484	8.406	22.692	14.255	34.592	81.428
Porcentaje IIVTNU/IBI Urbana	16,56%	13,10%	14,47%	20,74%	20,27%	17,35%

Cuadro 2: Elaboración propia. Derechos reconocidos netos por tramos de población. Datos en miles de euros.

En todo caso, si comparamos Canarias con la media nacional de porcentajes anuales y tipos de gravamen, observamos que, aunque con un mayor empleo en la provincia de Santa Cruz de Tenerife (lo que se explica principalmente por el efecto de la isla de Tenerife), la utilización de esta figura es relativamente más intensa que en el conjunto de municipios españoles. También si mostráramos un análisis poblacional, descubriríamos que los 4 municipios de más de 100.000 habitantes, tenían en 2021 tipos de gravamen del 30%, a excepción de Telde (29%).

	Porcentaje anual				Tipo de gravamen			
	De 1 a 5 años	Hasta 10 años	Hasta 15 años	Hasta 20 años	De 1 a 5 años	Hasta 10 años	Hasta 15 años	Hasta 20 años
Estatal	2,98	2,74	2,59	2,51	22,78	22,47	22,19	21,97
Canarias	2,99	2,77	2,65	2,58	24,91	24,79	24,73	24,65
Las Palmas	2,91	2,69	2,56	2,48	23,75	23,59	23,54	23,43
S/C Tenerife	3,05	2,83	2,7	2,65	25,69	25,59	25,53	25,47

Cuadro 3: Porcentaje anual y tipos de gravamen aplicables en 2021. Datos extraídos de la Consulta sobre información impositiva municipal. Fuente: Oficina virtual de para la coordinación financiera con las entidades locales. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Evidentemente, si partimos de la referencia previa de una caída de en torno al 30% de los derechos reconocidos netos, la pérdida de recaudación puede superar los 20 millones de euros en toda Canarias, con una mayor afección de los municipios de mayor población. Sin embargo, con carácter general, los ayuntamientos tienen un cierto margen para hacer uso de su autonomía fiscal, incrementado los tipos de gravamen hasta el máximo del 30% con lo que podrían compensar, en parte, la merma recaudatoria.

VII. CONCLUSIONES

Los primeros meses de aplicación del nuevo modelo del IIVTNU confirman nuestra impresión de que, probablemente, se ha dejado pasar una oportunidad para simplificar nuestro sistema fiscal. El nuevo esquema del impuesto, pese al evidente avance en términos de respeto al principio de capacidad económica, adolece de las mismas críticas tradicionales respecto de la identidad de materia imponible, que no hecho imponible, respecto de otros tributos estatales y autonómicos. Precisamente por ello, para reducir los costes indirectos de la aplicación del sistema tributario, una opción a considerar podría haber sido la de su sustitución por un recargo sobre el ITP y el ISD, posibilidad prevista en el art. 2.1 TRLRHL. Dicho recargo, que vendría establecido en la correspondiente Ordenanza Fiscal, con pleno respeto a la autonomía municipal constitucionalmente garantizada, sería gestionado por las Administraciones tributarias autonómicas gestoras de dichos tributos y liquidado a los correspondientes municipios, evitando de este modo la reiteración de declaraciones tributarias similares que se exigen a los contribuyentes y por supuesto, los costes de gestión inherentes a un tributo que evidentemente van a verse incrementados con el nuevo modelo.

Pero será sin duda la excesiva complejidad técnica y la dificultad de aplicación de la nueva norma el principal obstáculo en la gestión tributaria municipal. Como hemos afirmado en otras ocasiones, merece la pena una reflexión sobre la eficiencia de este tributo en los términos actuales. Aunque el RD-Ley viene a satisfacer la doctrina constitucional previa, nos enfrentamos a futuros pronunciamientos derivados de los recursos de inconstitucionalidad interpuestos y de la más que servida litigiosidad que se avecina ante la limitación del derecho a recurrir de las situaciones no firmes "consolidadas".

En Canarias, aunque la situación pueda verse atenuada por la mejora en la recaudación de los tributos integrados en el Bloque de Financiación Canario y por la posibilidad de incrementar los tipos de gravamen, el impacto es significativo y sería deseable que pueda cuajar el fondo compensatorio reclamado por la FEMP. En todo caso, no podemos perder de vista que es preciso seguir reclamando una reforma integral del sistema de financiación local, que vaya más allá de parches de emergencia que difícilmente pueden solucionar cuatro años de dejadez legislativa.