

CIRCULAR 03/2021

–IMPUESTOS LOCALES–

“EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERCOS DE NATURALEZA UFANA (IIVTNU)”

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, conocido como plusvalía municipal y bautizado en esta Circular como “Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Tercos de Naturaleza Ufana” (en adelante, IIVTNU), dado su recorrido en los últimos años hasta la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) de 26/10/2021, es un impuesto que gravaba y pretende seguir gravando, tras el flamante Real Decreto-Ley (RD-Ley) 26/2021 de 08/11/2021, publicado de urgencia (al día siguiente) en el BOE a raíz de tal STC, el incremento que ha experimentado un terreno urbano desde su adquisición hasta su transmisión onerosa (por ej., compraventa) o gratuita (por ej., donación o herencia).

Su normativa básica, de carácter estatal, se encuentra en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) quedando habilitados los Ayuntamientos, a quienes se atribuye su percepción, así como su gestión y comprobación, para modular ciertos aspectos impositivo del mismo dentro de los límites fijados por el TRLRHL.

Con el inicio de la crisis inmobiliaria y, tras ella, el sostenido crecimiento del valor de los inmuebles, el IIVTNU ha estado en el ojo del huracán, al punto de que el TC, primero en 2017, luego en 2019 y, finalmente, en su Sentencia aludida de 2021 ha cavado su tumba para declarar la inconstitucionalidad de la forma en que se contemplaba la determinación de su base imponible, abstrayéndose sobre si verdaderamente se había originado o no un incremento de valor en un terreno con la transmisión de un inmueble desde su adquisición, concretando, siquiera limitadamente, los efectos de esta Sentencia sobre situaciones pasadas. El legislador, terco a cambiar la configuración del IIVTNU desde la STC de 2017, ha visto como el actual ejecutivo, ufano, ha reaccionado rápidamente a esta última STC de 2021, aprobando de inmediato el RDL 26/2021, del que también damos cuenta en esta Circular.

I. EL IIVTNU “MODERNO” HASTA LA STC DE 26/10/2021

Curiosamente, el IIVTNU es un recurso municipal, que ya desde la Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, (LRHL), se configuró como **un impuesto de exacción voluntaria** para los Ayuntamientos¹.

En las transmisiones onerosas es el transmitente quien debe asumir su pago, mientras que en las transmisiones gratuitas recae sobre el adquirente. Su devengo, **instantáneo**, se produce por la transmisión, tanto del derecho de propiedad como por la constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio (por ejemplo, usufructo temporal o vitalicio) sobre un terreno de naturaleza urbana.

¹ Junto con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. En cambio, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el sobre Actividades Económicas, y el Impuesto sobre Vehículos

1. EL IIVTNU, “feliz” con la burbuja inmobiliaria (de 1997 a 2007)

Ejemplo 1:

Concepto	Importe (€)
Valor de transmisión	180.000,00
Valor de adquisición	80.000,00
Ganancia patrimonial	100.000,00
Valor catastral suelo (a)	16.140,28
Fecha de transmisión	18/01/2005
Fecha de adquisición	24/02/1995
Años (redondeo a la baja, máx. 20)	9
Porcentaje (b)	27,00%
Base imponible IIVTNU (a x b)	4.357,88
Tipo gravamen (Valencia)	29,70%
Cuota a pagar	1.294,29

de Tracción Mecánica son desde entonces de exacción obligatoria para los Ayuntamientos.

El ejemplo del supuesto es uno de los habituales en esta etapa de burbuja inmobiliaria. El vendedor, ya fuera persona física o jurídica, obtenía una plusvalía o beneficio por la venta de un inmueble, sujeta/o al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades (IS), respectivamente.

En este escenario, el IIVTNU, aunque mirado con recelo por el contribuyente, que no entendía muy bien el motivo por el que debía pagar también el IIVTNU, si ya debía tributar en el IRPF o en el IS por la plusvalía obtenida, no planteaba los problemas que vendrían después con la crisis inmobiliaria. En definitiva, **lo asumía como un impuesto más a pagar**, con ocasión de una transacción inmobiliaria.

2. El “infeliz” IIVTNU con la crisis inmobiliaria (desde 2008 a 2014) y la contenida escalada de precios de los inmuebles desde entonces

Ejemplo 2:

Concepto	Importe (€)
Valor de transmisión	170.000,00
Valor de adquisición	180.000,00
Ganancia patrimonial	-10.000,00
Valor catastral suelo (a)	20.521,93
Fecha de transmisión	18/01/2015
Fecha de adquisición	24/02/2005
Años (redondeo a la baja, máx. 20)	9
Porcentaje (b)	27,00%
Base imponible IIVTNU (a x b)	5.540,92
Tipo gravamen (Valencia)	29,70%
Cuota a pagar	1.645,65

En cambio, a partir del inicio de la crisis inmobiliaria y años posteriores hasta la actualidad, comienzan a darse supuestos, cada vez con más frecuencia, en los que, quienes venden un inmueble acaban obteniendo una pérdida patrimonial, especialmente si lo adquirieron durante la burbuja inmobiliaria.

En esta etapa, el legislador, además, favorece el control del pago del IIVTNU, modificando la Ley Hipotecaria con efectos 1 de enero de 2013, para contemplar en ella que no tendrán acceso al Registro de la Propiedad las escrituras de

transmisiones de inmuebles, respecto de las que no se acredite el pago del IIVTNU o, en su caso, su exención o no sujeción.

En este contexto, legos (contribuyentes en general), y doctos (profesionales del Derecho) empiezan a cuestionarse la inconstitucionalidad del IIVTNU, por considerarlo contrario al principio constitucional tributario de capacidad económica. La pregunta que todos se hacen es: **¿por qué se debe pagar el IIVTNU cuando lo que se ha obtenido, al transmitirse un inmueble, es una pérdida patrimonial?**

En estas llegamos a la **STC de 11/05/2017 (primer aviso)**, de la que nos hicimos eco en nuestra Circular 01/2018, en la que el TC declara que son inconstitucionales y nulos determinados artículos del TRLRHL, en la medida en que, **interpreta el Tribunal Supremo (TS) después, someta el IIVTNU situaciones en las que se origina una pérdida patrimonial**, pero no cuando haga tributar aquellos supuestos en los que ha obtenido una ganancia patrimonial².

En las referidas STS, el mismo llega incluso a poner el foco sobre la forma en que un contribuyente puede probar inicialmente que ha obtenido una pérdida patrimonial, bastando, a tal efecto, con que aportase al correspondiente Ayuntamiento las escrituras de adquisición y transmisión del inmueble objeto de transmisión. Precisa el TS que si el Ayuntamiento de turno, a pesar de la pérdida patrimonial que se derivaba de las escrituras de adquisición y transmisión aportadas por el contribuyente, consideraba que el mismo sí que debía pagar el IIVTNU, porque entendía que sí que se había producido un incremento del valor del suelo del inmueble objeto de transmisión, debía probarlo.

Con toda esta jurisprudencia, nos encontramos en la práctica con dos tipos de situaciones, de carácter general, frente a los Ayuntamientos. Así, los hay que acatan las Sentencias citadas, no exigiendo el IIVTNU cuando de las propias escrituras aportadas (de adquisición y transmisión) se desprende que el contribuyente ha obtenido una pérdida patrimonial. En cambio, los hay que, a pesar de la pérdida patrimonial acreditada con las escrituras, se muestran tercios exigiendo el pago del IIVTNU sin, además,

² STS de 09/07/2018, comentada en nuestra Circular 05/2018, a las que vendrían después las STS de 17 y 8, ambas de julio de 2018, en el mismo sentido que aquella.

acreditar la existencia del incremento de valor del terreno en cuestión (prueba en contrario).

En estas últimas situaciones, al contribuyente no le ha quedado más remedio que pagar el IIVTNU, pues de lo contrario no se llevaba a cabo la inscripción en el Registro de la Propiedad correspondiente de la transmisión del inmueble efectuada, planteando posteriormente, caso de que haya podido contar con el asesoramiento correspondiente, una solicitud de devolución del IIVTNU ingresado, ya fuera a través del sistema de rectificación de la autoliquidación presentada por el IIVTNU, o a través de la impugnación de la liquidación del IIVTNU notificada por el Ayuntamiento, para evitar la prescripción del IIVTNU satisfecho, albergando la esperanza de que, posteriormente, ya fuera en fase o administrativa o judicial, pudiera obtener la devolución del IIVTNU satisfecho.

En estas, llegamos a la **STC de 31/10/2019 (segundo aviso)**, en la que el TC da un paso más para declarar la inconstitucionalidad de un artículo más del TRLRHL, **cuando la cuota a pagar por el IIVTNU es superior al incremento patrimonial realmente obtenido** por el contribuyente, por suponer una situación contraria a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

Pensemos, al hilo de esta última STC, que en el Ejemplo 2 anterior, el valor de transmisión hubiera sido 181.000,00 euros, obteniéndose una ganancia patrimonial de 1.000,00 euros, lo que no alteraría que el IIVTNU siguiera ascendiendo a 1.645,65 euros. Es decir, con este valor de transmisión el contribuyente evita obtener una pérdida patrimonial (porque puede vender a mejor precio). Sin embargo, en cuanto que la ganancia patrimonial que obtiene (1.000,00 euros) es inferior al IIVTNU calculado (1.645,65 euros), el TC considera que no debe asumir el pago del IIVTNU por confiscatorio.

II. LA STC DE 26/10/2021

1. ¿Qué declara inconstitucional esta STC del IIVTNU?

En la **STC de 26/10/2021 (tercer aviso)** se declaran inconstitucionales exactamente los mismos artículos que ya declaró en su Sentencia,

antes aludida, de 11/05/2017 (primer aviso), pero en esta ocasión sin tibiezas o matices, para concluir que tal declaración supone respecto de tales artículos, referentes a la base imponible del IIVTNU, **“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.”**

2. ¿Cuáles son los efectos de la declaración de inconstitucionalidad indicada?

2.1 Sobre las liquidaciones o autoliquidaciones por el IIVTNU no prescritas³

Cabe distinguir estos efectos desde las dos partes del IIVTNU (contribuyentes y Ayuntamientos):

- **Los contribuyentes** no podrán reclamar la devolución del IIVTNU satisfecho, a salvo de que a fecha 26/10/2021, lo hubieren hecho instando la rectificación de la autoliquidación presentada por ellos, o impugnado las liquidaciones realizadas por los Ayuntamientos. Por tanto, el TC ha limitado los efectos de esta última Sentencia suya, seguramente (y esta es la crítica que cabe hacer al TC) para evitar una avalancha de reclamaciones antes los Ayuntamientos, provocando con ello un déficit sin parangón en todos ellos, de haberse visto compelidos a tener que devolver toda la recaudación por el IIVTNU no prescrita.
- **Los Ayuntamientos**, paralelamente, tampoco podrán comprobar que, efectivamente, tales liquidaciones o autoliquidaciones fueron realizadas con arreglo a los verdaderos datos, a tener en cuenta para la cuantificación del IIVTNU a pagar.

2.2 Sobre el IIVTNU devengado, pero no liquidado o autoliquidado hasta el día anterior a la entrada en vigor del RD Ley 26/2021 (10/11/2021)

Atendiendo a que el TRLRHL establece un plazo para la declaración del IIVTNU de 30 días hábiles

³ Con carácter general, 4 años desde que venció el plazo para la presentación y pago del IIVTNU.

(en el caso de las transmisiones ínter vivos), y de 6 meses⁴ (para el supuesto de las transmisiones mortis causa), podemos distinguir:

- **Aquellos supuestos en los que se está dentro de los plazos indicados:** el contribuyente no tendrá que pagar el IIVTNU, ni el Ayuntamiento correspondiente podrá exigírselo.
- **Aquellos supuestos en los que se está fuera de los plazos indicados:** el Ayuntamiento no tendrá derecho a exigir el pago del IIVTNU.

III. EL REAL DECRETO-LEY 26/2021 PARA REACTIVAR EL IIVTNU

1. Un nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU: inexistencia de incremento de valor

Expresamente se establece que no se producirá la sujeción al IIVTNU (en román paladino, no habrá que pagarlo), en las transmisiones de inmuebles respecto de las que se acredite la inexistencia de incremento de valor del suelo o terreno, **debiéndose aportar, a estos efectos, los títulos** (por regla general, escrituras) **referentes a su adquisición y transmisión.**

Ahora bien, los Ayuntamientos podrán considerar como valor de adquisición o de transmisión **el comprobado por la Administración tributaria**, a efectos de otros impuestos, si el mismo fuera superior a los que consten en los respectivos títulos, **pero ni en un caso ni en otro podrán considerarse los gastos o tributos que hayan gravado la adquisición o transmisión**, ni siquiera de forma proporcional al importe que representen respecto del valor del suelo a considerar.

Se contempla también, pensando en que en la mayoría de los casos el inmueble transmitido está formado por suelo y construcción, que **para determinar el valor del suelo** en relación con el valor de adquisición y el valor de transmisión, fijado en el título o el comprobado, se atienda a la **proporción que a la fecha de la transmisión**

⁴ Prorrogables hasta un año, a solicitud del contribuyente.

⁵ Por ejemplo, en determinadas operaciones de reestructuración empresarial acogidas al régimen de neutralidad fiscal (fusiones o escisiones, por citar algunas de

del inmueble represente el valor catastral del suelo respecto del valor catastral total.

Por último, se dispone que, caso de no existir incremento del valor del suelo en una operación de transmisión de un inmueble por la que, en consecuencia, no corresponda pagar el IIVTNU, **en la posterior transmisión que se hiciera del mismo se atenderá a la fecha en que fue adquirido** sin que, por tanto, haya que retrotraerse a la fecha de adquisición por el anterior titular, como sí que ocurre en otros supuestos de no sujeción⁵.

2. Una forma parecida de determinación de la base imponible del IIVTNU, de más impacto fiscal en los primeros años

Efectivamente, **prioritariamente** (es decir sin perjuicio del supuesto subsidiario que veremos en el punto 3 siguiente), la base imponible del IIVTNU **se determinará a partir del valor catastral del terreno del inmueble**, vigente en el momento de la transmisión.

El citado valor catastral, en función del número de años completos⁶ desde la adquisición hasta la transmisión del inmueble (periodo de generación), se multiplicará para determinar la base imponible del IIVTNU por el coeficiente asignado a ese periodo de generación, limitado igualmente a 20 años (es decir, el coeficiente aplicable será el mismo para los periodos de generación de 20 años o más).

Dos diferencias, respecto del anterior sistema de cuantificación de la base imponible:

- Ahora **se someten al IIVTNU los supuestos en los que el periodo de generación es inferior al año**, si bien se determina que se prorratee el coeficiente asignado para este periodo de generación (0,14), teniendo en cuenta el número de meses completos transcurridos.
- Si transformamos los porcentajes que el TRLRHL, así como los que fijaba la Ordenanza del Ayuntamiento de Valencia del IIVTNU (por aquello de poner un

las más relevantes), disolución de comunidades o liquidaciones de sociedades de gananciales.

⁶ Es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año.

ejemplo cercano a nivel municipal), para cada uno de los 4 tramos de años contemplados por esta normativa, en coeficientes, **se advierte que en los 4 primeros años los coeficientes del RD Ley 26/2021 son superiores**, siendo inferiores a partir de entonces⁷. De este modo, se penaliza, respecto del sistema anterior, fundamentalmente, tanto a quienes adquieren inmuebles por herencia, dado su propósito, con carácter general, de transmitirlos en el corto/medio plazo, como a quienes compran con la finalidad de vender con plusvalía o beneficio dentro de ese horizonte temporal.

3. Un nuevo supuesto subsidiario de determinación de la base imponible para evitar la confiscatoriedad del IIVTNU

Para aquellos supuestos en los que se constatare que sí que existe un incremento del valor del suelo, de acuerdo con lo expuesto en el punto 1 anterior, pero que tal incremento es inferior a la base imponible resultante de lo dispuesto en el punto 2 anterior, se tomará como base imponible del IIVTNU el incremento verificado de valor del suelo. Con ello, **se evitará que el propio IIVTNU sea superior a su base imponible**, como podía ocurrir con la anterior regulación.

IV. REFLEXIÓN CRÍTICA FINAL

En primer lugar, destaca **lo terco que ha sido el legislador**, que no fue capaz de adaptar el IIVTNU, tras la STC de 11/05/2017 (primer aviso), en un tiempo razonable para no sujetar por Ley (TRLRHL) al IIVTNU aquellas transmisiones de inmuebles en las que, al menos, no se generaba un incremento de valor. **Tercos también todos aquellos Ayuntamientos** que, a pesar de la referida STC, e interpretación de la misma por parte del TS en varias de sus Sentencias, insistieron en que debía pagarse el IIVTNU, a pesar de que, siguiendo al TS, se les acreditaba la obtención de una pérdida patrimonial a través, por ejemplo, de las escrituras de adquisición y transmisión del inmueble, obligando a los contribuyentes que pudieron permitírselo a instar una devolución de ingresos indebidos.

En segundo lugar, **ufano lo del actual gobierno**,

que ahora sí, es decir, tras el tercer aviso (STC de 26/10/2021), reacciona publicando el RD Ley 26/2021 tan sólo unos días después de la referida Sentencia, que, entre otros efectos ya comentados, imposibilita la recaudación del IIVTNU, vanagloriándose de que no había que dejar en tal situación más días a los Ayuntamientos, cuando años han estado los contribuyentes (desde la STC de 11/05/2017), esperando a que quedase regulada la doctrina del TC en el TRLRHL para precisamente no eludir pagar el IIVTNU, sino evitar pagarlo en situaciones verdaderamente injustas, declaradas finalmente inconstitucionales.

En último lugar, **queremos destacar que lo esperado**, después de tantos años por parte del legislador sin hacer nada útil al respecto de toda esta problemática que ha rodeado al IIVTNU, **hubiera sido replantearse su existencia**. En efecto, ya existen impuestos, como el IRPF o el IS, igualmente de naturaleza directa, que gravan en mayor medida, pero de forma más justa económicamente hablando, las transmisiones de inmuebles ínter vivos, en sede de sus transmitentes, y ya sean las mismas a título oneroso o gratuito. Para las transmisiones por causa de muerte de inmuebles, ya existe un impuesto que las sujeta, como es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).

En tal medida, entendemos que **sería más acertado apostar por la abolición del IIVTNU**, sin perjuicio de la cesión, que de la recaudación por las rentas derivadas de la transmisión de inmuebles, que se someten al IRPF, IS e ISD, tuviera que hacerse por el Estado o las Comunidades Autónomas a favor de los Ayuntamientos. De este modo: (i) se evitaría la problemática que seguirá rodeando al IIVTNU (prueba de la inexistencia del incremento de valor del suelo de un inmueble durante el periodo de generación); y (ii) se empezaría a simplificar el actual sistema tributario, en lo concerniente especialmente a la imposición sobre la transmisión de inmuebles, gravándose la verdadera capacidad económica.

El contenido de esta Circular es meramente informativo y no pretende constituir asesoramiento jurídico alguno. Si pretende recibir tal asesoramiento, póngase en contacto con nosotros a través del correo electrónico alenta@alenta.com. Si no desea recibir más circulares de nuestro Despacho envíe un mensaje en tal sentido a la dirección de correo electrónico indicada.

⁷ En Anexo adjunto a esta Circular, se incluye una tabla comparativa sobre estos coeficientes y las diferencias resultantes.

Anexo Circular 03/2021: comparativa coeficientes IIVTNU antes y después RDL 26/2021

		TRLRHL		Ordenanza Ayto Valencia (OAV)		RDL 26/2021 (RDL)		Diferencias coeficientes	
		Coeficientes	Porcentajes	Coeficientes	Porcentajes	Coeficientes	Porcentajes	RDL - TRLRHL	RDL - OAV
0	Hasta 1 año	0,000	0,00%	0,000	0,00%	0,140	14,00%	0,140	0,140
1	1 año	0,037	3,70%	0,031	3,10%	0,130	13,00%	0,093	0,099
2	2 años	0,074	7,40%	0,062	6,20%	0,150	15,00%	0,076	0,088
3	3 años	0,111	11,10%	0,093	9,30%	0,160	16,00%	0,049	0,067
4	4 años	0,148	14,80%	0,124	12,40%	0,170	17,00%	0,022	0,046
5	5 años	0,185	18,50%	0,155	15,50%	0,170	17,00%	-0,015	0,015
6	6 años	0,210	21,00%	0,180	18,00%	0,160	16,00%	-0,050	-0,020
7	7 años	0,245	24,50%	0,210	21,00%	0,120	12,00%	-0,125	-0,090
8	8 años	0,280	28,00%	0,240	24,00%	0,100	10,00%	-0,180	-0,140
9	9 años	0,315	31,50%	0,270	27,00%	0,090	9,00%	-0,225	-0,180
10	10 años	0,350	35,00%	0,300	30,00%	0,080	8,00%	-0,270	-0,220
11	11 años	0,352	35,20%	0,319	31,90%	0,080	8,00%	-0,272	-0,239
12	12 años	0,384	38,40%	0,348	34,80%	0,080	8,00%	-0,304	-0,268
13	13 años	0,416	41,60%	0,377	37,70%	0,080	8,00%	-0,336	-0,297
14	14 años	0,448	44,80%	0,406	40,60%	0,100	10,00%	-0,348	-0,306
15	15 años	0,480	48,00%	0,435	43,50%	0,120	12,00%	-0,360	-0,315
16	16 años	0,480	48,00%	0,464	46,40%	0,160	16,00%	-0,320	-0,304
17	17 años	0,510	51,00%	0,493	49,30%	0,200	20,00%	-0,310	-0,293
18	18 años	0,540	54,00%	0,522	52,20%	0,260	26,00%	-0,280	-0,262
19	19 años	0,570	57,00%	0,551	55,10%	0,360	36,00%	-0,210	-0,191
20	20 años o más	0,600	60,00%	0,580	58,00%	0,450	45,00%	-0,150	-0,130