

## SEGÚN EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, LA FORMA DE CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ES INCONSTITUCIONAL Y NULA

El Tribunal Constitucional ha publicado en su web, el 3 de noviembre de 2021, el texto de la sentencia por la que declara inconstitucionales y nulos los artículos que establecían las reglas para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La sentencia prevé importantes limitaciones en su alcance y efectos.

### 1. LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD Y NULIDAD

La [sentencia](#) publicada el 3 de noviembre de 2021 en la web del Tribunal Constitucional fue dictada el pasado 26 de octubre y en ella el Tribunal Constitucional declara inconstitucionales y nulos los artículos relativos a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, “IIVTNU”), *i.e.*, 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 (en adelante, la “**Sentencia**”). Lo que se declara inconstitucional y nulo, así, es **la forma de calcular la base imponible**, declaración que no afecta al resto de los elementos del impuesto.

El Tribunal Constitucional se basa en que estos artículos configuran un sistema objetivo y obligatorio de cálculo que “*por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)*”, sin que exista ninguna justificación objetiva y razonable que pudiera salvar tal conclusión (FJ 5º).

La Sentencia, que mantiene el hecho imponible, complementa los anteriores pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre el IIVTNU que ya impedían liquidar el impuesto en los supuestos en los que no hubiera una plusvalía real puesta de manifiesto en la transmisión o cuando la cuota del IIVTNU agotara o superara dicha plusvalía (SSTC 59/2017 y 126/2019).

## 2. ALCANCE Y EFECTOS DE LA SENTENCIA

A la fecha de la presente nota la Sentencia no ha sido publicada en el «Boletín Oficial del Estado», fecha a partir de la cual la Sentencia produce sus efectos de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

Como ya anunció el Tribunal Constitucional en su [nota informativa de 26 de octubre de 2021](#), el texto de la Sentencia establece importantes limitaciones a su alcance y efectos (FJ 6º).

- (i) En primer lugar, la Sentencia nos recuerda que supone la expulsión del ordenamiento jurídico de los artículos citados y deja “*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*”. Por ello, en tanto no se lleven a cabo las modificaciones legislativas pertinentes, **no se podrá exigir el impuesto que no haya sido autoliquidado o liquidado hasta la fecha.**
- (ii) En segundo lugar, el Tribunal Constitucional establece una **limitación de sus efectos y excluye situaciones firmes o consolidadas**. Esta vocación prospectiva de los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional —iniciada ya en la sentencia 45/1989, de 20 de febrero— supone que no pueden revisarse con fundamento en la Sentencia situaciones que, a la fecha de dictarse, hayan sido confirmadas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse con ese mismo fundamento (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la Sentencia (aunque no sean firmes); y en especial (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex artículo 120.3 de la Ley General Tributaria a dicha fecha. A propósito interesa señalar lo siguiente:
  - (a) aunque la limitación de los efectos de la inconstitucionalidad y nulidad para situaciones no firmes (como son las autoliquidaciones no prescritas) —más aún a una fecha anterior a la de la publicación de la Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado»— ha generado críticas y dudas en la comunidad científica, la literalidad del fallo reduce significativamente las posibilidades de éxito de impugnaciones basadas en la Sentencia que no hayan sido planteadas antes de ser dictada;
  - (b) la Sentencia no supone, en cambio, limitación para la revisión de las liquidaciones o autoliquidaciones con fundamento en otras razones jurídicas distintas (como, por ejemplo, las contenidas en las SSTC 59/2017 o 126/2019);
  - (c) la limitación no afectaría a reclamaciones y recursos que ya estuvieran en curso al tiempo de aprobarse la Sentencia aunque los motivos invocados fueran distintos;
  - (d) no sería una situación consolidada aquella que estuviera siendo objeto de un procedimiento de control tributario;
  - (e) tampoco afectaría la limitación a la posibilidad de entablar acciones de responsabilidad patrimonial del Estado cuando ello fuera posible.

### 3. INMINENCIA DE UNA REFORMA LEGISLATIVA

La Sentencia, al igual que las que la precedieron sobre este impuesto, reclama del legislador la adaptación del tributo a los principios constitucionales. En este sentido, el Ministerio de Hacienda y Función Pública en su [nota de prensa de 26 de octubre de 2021](#) ha anunciado que está ultimando un borrador legal “*que garantizará la constitucionalidad del tributo, ofrecerá seguridad jurídica a los contribuyentes y certidumbre a los ayuntamientos*”. Será necesario ver el texto legal que finalmente se apruebe para verificar si el mismo puede llegar a tener incidencia sobre las situaciones anteriores a su entrada en vigor.

Resulta recomendable, así, valorar en cada caso concreto el impacto de la Sentencia y la oportunidad y conveniencia de realizar actuaciones en defensa de los intereses afectados.

\* \* \*

#### 4. ABOGADOS DE CONTACTO



**Miguel Cremades Schulz**  
**Socio**  
T. +34 91 586 04 37  
miguel.cremades@uria.com

---



**Víctor Viana Barral**  
**Socio**  
T.+34 91 586 45 56  
victor.viana@uria.com

---



**Gloria Marín Benítez**  
**Socia**  
T.+34 91 586 03 84  
gloria.marin@uria.com

---



**Miguel Alejandro Morales Rilo**  
**Socio**  
T.+34 93 416 51 56  
miguel.morales@uria.com

---



**Carlos García-Olías Jiménez**  
**Socio**  
T. +34 96 353 17 62  
carlos.garcia-olias@uria.com

---

**BARCELONA**  
**BILBAO**  
**LISBOA**  
**MADRID**  
**PORTO**  
**VALENCIA**  
**BRUXELLES**  
**LONDON**  
**NEW YORK**  
**BOGOTÁ**  
**LIMA**  
**SANTIAGO DE CHILE**