

Inca ante el reto de la modificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Jorge Luis Latorre Silvestre

Economista y asesor fiscal. jlatorre@coev.com

doi: 10.3306/JELINCA.22.135

Paraules clau: impuestos locales, sistema fiscal, reforma tributaria, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Resum. *Diferentes sentencias del Tribunal Constitucional han declarado inconstitucional parte del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, referida al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.*

Este estudio, que se enmarca en el conjunto de investigaciones sobre la tributación local de Inca, analiza las alternativas que se plantean derivadas de la inconstitucionalidad de la plusvalía, escenarios que se plantean y el impacto que puede tener en el presupuesto.

Finalmente se proponen opciones para mantener el espíritu de la norma, sentencias y niveles de ingresos de Inca que garanticen la prestación de servicios municipales.

Keywords: local taxes, tax system, tax reform, Appreciation of Urban Land Tax.

Abstract. *Several rulings of the Constitutional Court have declared unconstitutional part of the Consolidated Text of the Law Regulating Local Treasury referred to the Appreciation of Urban Land Tax*

This study, which is part of the set of investigations on the local taxation of Inca, analyzes the alternatives that arise derived from the unconstitutionality of Appreciation of Urban Land Tax, the scenarios that arise and the impact that it may have on the budget.

Finally, options are proposed to maintain the spirit of the rule, the sentences, and the income levels of Inca to guarantee the provision of municipal services.

1. OBJETO Y METODOLOGÍA DEL ESTUDIO

El presente estudio tiene por objeto comprender el impacto de los cambios normativos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el municipio de Inca.

En concreto se han fijado tres objetivos:

- Estudio de los cambios normativos referidos al Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, así como las diferentes sentencias de los tribunales de justicia que han obligado a ir adaptando la norma.
- Análisis del impacto del IIVTNU en el presupuesto municipal de Inca.
- Estudio de los posibles escenarios de la interpretación de la sentencia de inconstitucionalidad del IIVTNU.

En primer lugar, se ha estudiado la regulación del Impuesto, tanto la vigente como la histórica, y tras comprender sus trazos fundamentales se han analizado las sentencias del Tribunal Constitucional que acabaron con la derogación de la norma. Por último, se ha ahondado en la reciente normativa aprobada por el Gobierno de España para adaptar el tributo a las sentencias.

Visto lo anterior se ha examinado el peso del citado Impuesto en los presupuestos municipales de Inca en los últimos cuatro años, de modo que pueda estudiarse el impacto del tributo en las cuentas públicas de Inca.

Finalmente, se plantean diferentes escenarios que pueden darse ante la interpretación de la Sentencia derogatoria del Impuesto, el posible efecto en las cuentas del Ayuntamiento, así como recomendaciones ante una posible revisión de la Sentencia por parte de instancias superiores.

2. MARCO NORMATIVO

La Constitución Española garantiza en su artículo 140 la autonomía de los municipios. Esta se concreta, entre otras, en la capacidad de legislar en materia tributaria. Dicha garantía que recoge la Carta Magna queda reflejada en el artículo 106 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que consagra que *las entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla.*

Por otra parte, el artículo 59 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 (en adelante TRLRHL), concreta esta autonomía y enumera los impuestos locales que los ayuntamientos deben exigir y los que pueden exigir.

De entre los impuestos que potestativamente pueden introducir los municipios se encuentra el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU).

Desde su aprobación por el Ayuntamiento de Inca, el IIVTNU ha permanecido vigente con diferentes modificaciones, la última aprobada por el Ayuntamiento Pleno en sesión ordinaria celebrada el día 9 de noviembre de 2016, y publicada en el *Boletín Oficial de les Illes Balears* el día siguiente, entrando en vigor el año 2017.

Diferentes sentencias del Tribunal Constitucional cuestionaron la constitucionalidad de algunos de los aspectos del tributo.

La Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017, del Tribunal Constitucional falló que:

Estimar la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declarar que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Con esta Sentencia el alto tribunal venía a derogar el impuesto en aquellos casos en los que no existía un aumento de valor del terreno en momento de la transmisión, ya que hasta entonces se daba la circunstancia de que en aquellas transmisiones en las que existía pérdida patrimonial los ayuntamientos exigían el tributo a los obligados tributarios. Esta controversia fue atacada por la Sentencia en la medida que se estaban sometiendo a tributación *situaciones inexpresivas de capacidad económica*. Es decir, que aun estando vigente la norma relativa al IIVTNU, desde mayo de 2017 los ayuntamientos no podían practicar liquidación alguna relativa al tributo en los casos de transmisión de un inmueble de naturaleza urbana.

El 31 de octubre de 2019 el Tribunal Constitucional volvía a recortar los supuestos en los que podría exigirse el pago del impuesto en los casos en los que se transmitía un inmueble. En concreto en esta ocasión el Tribunal venía a señalar que no cabe gravar con el Impuesto la transmisión de un terreno de naturaleza urbana en los casos en los que el impuesto a repercutir superarse el importe de la ganancia obtenida. Es decir, que no podía liquidarse el Impuesto en los casos en los que el resultado de la liquidación fuese superior a la ganancia obtenida. El motivo de esta limitación no es otro que la falta de contribución a los gastos en función de la capacidad económica. Así lo señala la Sentencia, que afirma:

En aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo

prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE).

Así, con esta segunda sentencia, el Tribunal Constitucional ya había limitado la repercusión del Impuesto en dos situaciones: en las que con la transmisión de un inmueble se hubiese dado una pérdida patrimonial y una segunda en la que el importe del Impuesto fuese superior a la ganancia obtenida.

Con todo, el 26 de octubre de 2021 llegó la Sentencia que ponía en cuestión el Impuesto tal y como se había conocido al momento, declarando la inconstitucionalidad del método de cálculo del mismo y con ello la del propio Impuesto.

En concreto la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, sobre la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020 dejó claro que:

el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar 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).

Es decir, en la medida que el sistema de cálculo del IIVTNU no respetaba el principio de capacidad económica a la hora de contribuir que fija la Constitución Española, era inconstitucional, y así quedaba reflejado en la Sentencia.

De este modo, quedaba derogado el sistema de cálculo del Impuesto, y si no se podía calcular no había impuesto. No obstante, la importancia del tributo en las cuentas de los municipios exigía que se articulase algún mecanismo conducente a mitigar el impacto en las sentencias sobre la inconstitucionalidad.

A la luz de lo anterior se redactó 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 TC respecto del IIVTNU (en adelante el Real Decreto-ley 26/2021). Este Real Decreto Ley se formuló para *adecuar la base imponible del impuesto a la capacidad económica efectiva*

del contribuyente, permitiendo su contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con aquella.

No obstante, no debe olvidarse que en la motivación de la reforma subyace la idea de salvaguardar las finanzas municipales. Urgía adaptar el Impuesto a la jurisprudencia para evitar el colapso de las cuentas municipales, de ahí su extraordinaria y urgente necesidad. La reforma expone que la última de las sentencias suponía:

una merma inmediata e importante de sus recursos financieros, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria recogido en el artículo 135 de la Constitución, lo que va además en perjuicio del principio de suficiencia financiera de las entidades locales reconocido en el artículo 142 de la Constitución.

Es decir, con la reforma se busca adaptar la norma a la jurisprudencia, y se hace, expresamente, para evitar el colapso financiero de los ayuntamientos.

Por último, sobre la adaptación de las ordenanzas fiscales municipales relativas al Impuesto, el Real Decreto Ley 26/2021 fija un plazo para ello por parte de los ayuntamientos, señalando en la disposición transitoria única que los ayuntamientos que tengan establecido el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana deberán modificar, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de este real decreto-ley, sus respectivas ordenanzas fiscales para adecuarlas a lo dispuesto en el mismo. A fecha de realización del presente estudio, el Ayuntamiento de Inca no ha publicado la adaptación.

3. IMPACTO DEL IIVTNU EN EL PRESUPUESTO MUNICIPAL DE INCA

Vista la rapidez con la que el Gobierno de España ha redactado el Real Decreto Ley 26/2021 y la referencia en el mismo a la merma financiera de las arcas municipales, debe estudiarse el impacto que tiene el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el presupuesto municipal de Inca. De esta manera podrá medirse el alcance de los efectos de las distintas sentencias y la reforma en las cuentas inquenses.

En primer lugar, es necesario analizar la evolución del importe presupuestado cada año correspondiente al IIVTNU. La importancia del mismo varía según el año y su peso en el presupuesto también. Así, la evolución del mismo en los últimos años es la que sigue:

Como puede observarse, el presupuesto no ha tenido un peso similar a lo largo de los años, pasando de un casi residual 1,77 % en 2018 a un moderadamente importante 4,04 % en 2020. En cualquier caso, el hecho de que Inca recaude

	2017	2018	2019	200	2021
IIVTNU presupuestado	489.279,00	176.461,00	247.940,00	421.006,00	324.090,00
Porcentaje sobre el presupuesto total	4,78 %	1,77 %	2,53 %	4,04 %	3,10 %

Tabla 1. Evolución del IIVTNU en el presupuesto de Inca.

un 4 % del total de sus ingresos procedente del Impuesto supone una dependencia del mismo e imposibilita la alternativa que renuncie al mismo, si bien es cierto que la dependencia del mismo es menor que otros municipios de características similares, como son Manacor o Lluçmajor.

	IIVTNU 2020	IIVTNU 2021
Marratxí	18,04 %	17,76 %
Lluçmajor	8,14 %	10,44 %
Manacor	6,78%	N/A
Inca	4,04 %	3,10 %

Tabla 2. Evolución del IIVTNU en el presupuesto de municipios similares a Inca.

Queda claro que el importe del IIVTNU en el presupuesto de Inca, representando un nada despreciable 4 % en 2020 y un 3 % en 2021, supone un valor muy inferior al que tiene en otros municipios. Por tanto, la dependencia presupuestaria del Impuesto es muy pequeña y la limitación de la recaudación del mismo no pondría en jaque las finanzas y la prestación de los servicios básicos a los ciudadanos de Inca.

4. POSIBLES ESCENARIOS DE LA APLICACIÓN DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Tras la publicación de la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, además del cuestionamiento del Impuesto se planteaba también la cuestión sobre qué pasaba con los impuestos pagados en el pasado y cuyo método de cálculo había quedado declarado como inconstitucional. Es decir, si el IIVTNU es inconstitucional, ¿deben los ayuntamientos devolver los importes pagados por los contribuyentes? ¿O por contra solo afecta a los actos jurídicos futuros? La teoría jurídica es clara en estos casos, la inconstitucionalidad de una norma deroga de facto sus efectos, tanto futuros como pasados. De este modo, una norma derogada no debía haber producido efectos. Por ejemplo, la Sentencia 148/2021, de 14 de julio de 2021 del Tribunal Constitucional, que declaraba inconstitucional el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, supuso la anulación de todos sus efectos y, por tanto, la obligación de devolución de todas los

importes recaudados en concepto de sanción por incumplimiento de dicho Real Decreto.

El mismo efecto ha tenido la nulidad cuando ha venido del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sirva como ejemplo la Sentencia de 21 de diciembre de 2016 sobre los asuntos acumulados c 154/15, c 307/15 y c 308/15, que supuso la nulidad de las cláusulas bancarias abusivas, lo cual implicó la devolución de los importes cobrados en exceso por los bancos; o la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 sobre el régimen de tributación de los no residentes en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que supuso la obligación de la devolución de los impuestos cargados incorrectamente a los ciudadanos no españoles por parte de la Agencia Tributaria española.

Con todo lo anterior, cabe pensar que la Sentencia que decreta la nulidad del IIVTNU tal y como venía calculándose hasta el momento implicaría la devolución de los impuestos cobrados en base a aquella forma de cálculo. Sin embargo, tal vez guiados por la necesidad de evitar *una merma inmediata e importante de sus recursos financieros, que puede provocar un incremento del déficit público que ponga en riesgo el adecuado cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria*, el Tribunal sentenciador publicó una nota informativa aclarando el alcance de la Sentencia.

La Nota informativa n.º 102/2021 del Pleno del Tribunal Constitucional expuso que *no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta 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*. Es decir, el Constitucional afirma que la Sentencia solo afecta a aquellos actos que no fuesen firmes, dicho de otra manera, no obligaba a la devolución de los ingresos obtenidos por los ayuntamientos de los ejercicios no prescritos.

Es decir, desde el punto de vista del órgano sentenciador, el Impuesto, aun siendo inconstitucional, no debe devolverse a los contribuyentes.

No obstante la nota publicada por el Pleno del Tribunal Constitucional, no debe olvidarse que los contribuyentes pueden seguir recurriendo a instancias judiciales superiores, de modo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea podría pronunciarse al respecto en el futuro.

En el caso de que el Tribunal europeo interpretase de manera diferente la Sentencia del Tribunal Constitucional, los ayuntamientos podrían verse obligados a devolver los importes referidos a aquellas operaciones no prescritas.

En el caso del Ayuntamiento de Inca, una interpretación de estas características podría suponer devolver el importe recaudado en los últimos cuatro años, y eso sí podría implicar la quiebra de las finanzas del consistorio

inquense. El total presupuestado correspondiente a los últimos ejercicios es de 845.407,00, que supone el 8,11 % del total del presupuesto del último año.

	Total
IIVTNU no prescrito	845.407,00
% sobre el presupuesto total de un año	8,11 %

Tabla 3. Porcentaje sobre el presupuesto de los importes no prescritos del IIVTNU.

Es decir, una sentencia que interprete que los ayuntamientos deben devolver los importes recaudados implicaría el que el Ayuntamiento de Inca tuviese comprometido más del 8 % del presupuesto del año que se dicte sentencia. Ante esto, cabe plantearse que el Ayuntamiento debe tomar medidas presupuestarias para que, si se da la contingencia de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea obligue a devolver las plusvalías cobradas, las arcas municipales tengan fondos suficientes y puedan seguir prestando los servicios públicos necesarios.

5. RESUMEN Y CONCLUSIONES

La normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha ido evolucionando desde su inclusión inicial en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales hasta la publicación del 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 TC respecto del IIVTNU.

Las distintas sentencias del Tribunal Constitucional de 2017, 2019 y 2021 declararon la inconstitucionalidad del Impuesto en casos en los que existiese una pérdida patrimonial, en los que el Impuesto fuese mayor que la ganancia obtenida y, por último, del propio método de cálculo respectivamente.

Ante el riesgo de colapso de las finanzas municipales, el Gobierno de España aprobó el Real Decreto Ley 26/2021, en el que adaptaba el método de cálculo y daba a los ayuntamientos seis meses para adaptar la normativa local.

El Ayuntamiento de Inca, que tiene aprobada una ordenanza municipal reguladora del Impuesto, tiene presupuestada cada año una partida relativa a este. El último ejercicio cerrado tenía un importe que suponía el 3 % del presupuesto total de Inca.

La dependencia que tiene Inca del Impuesto es menor que la de otros municipios de Mallorca de características similares, como son Manacor o Marratxí, teniendo, por tanto, menor exposición a una posible interpretación amplia de la última Sentencia del Tribunal que implique la devolución de las cantidades recaudadas en los ejercicios no prescritos.

La Nota informativa núm. 102/2021 del Pleno del Tribunal Constitucional aclaró que la Sentencia que declaraba inconstitucional el método de cálculo no implicaba el efecto retroactivo de la misma. No obstante, en el caso de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretase que sí que debe hacerse, el Ayuntamiento de Inca deberá hacer frente a la devolución de cantidades que podrían ascender al 8 % del presupuesto municipal de un año.

Ante esta posible contingencia los ayuntamientos, y en concreto en el de Inca, deberían tomar medidas financieras (bien vía reservas o dotación de provisiones) para que, en caso de que se vea obligado a devolver los importes recaudados, no se vea comprometido el presupuesto municipal ni los servicios municipales.

6. BIBLIOGRAFÍA

Latorre Silvestre, J. 2019. "Las bonificaciones potestativas de los impuestos locales de Inca como instrumento de política local". XX Jornades d'Estudis Locals d'Inca. Ajuntament d'Inca, 281-302.

Latorre Silvestre, J. 2019. "La tributación local de Inca como medida frente a la COVID-19". XXI Jornades d'Estudis Locals d'Inca. Ajuntament d'Inca, 65-82.

Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Boletín Oficial de las Illes Balears núm. 170, de 19 de diciembre de 2019.

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. Boletín Oficial del Estado núm. 59, de 9 de marzo de 2004, páginas 10.284-10.342.

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 TC respecto del IIVTNU.

Sentencia 126/2019, de 31 de octubre de 2019, del Tribunal Constitucional. Boletín Oficial del Estado núm. 293, de 6 de diciembre de 2019, páginas 133.888-133.898.

Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, del Tribunal Constitucional. Boletín Oficial del Estado núm. 282, de 25 de noviembre de 2021, páginas 145.229-145.258.

Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017, del Tribunal Constitucional. Boletín Oficial del Estado núm. 142, de 15 de junio de 2017, páginas 49.581- 49.590.

