

## Nota 18

# A VUELTAS CON LA PLUSVALÍA MUNICIPAL

**Alberto Vaquero García<sup>1</sup>**

GEN-UVigo y Red Localis

La Red Localis, Red de Administración Local, presenta la nota número 18 del [Observatorio Municipal Gallego](#), centrada en el estudio del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU o “Plusvalía Municipal”), a tenor de la reciente reforma aprobada por el Gobierno como consecuencia de la última Sentencia del Tribunal Supremo que declara inconstitucional el cálculo de la base imponible de este impuesto.

### **1. La capacidad fiscal potestativa de los ayuntamientos**

Como se ha venido señalado en repetidas ocasiones por parte de la Red Localis, las Entidades Locales (EELL) poseen un poder tributario derivado de la Administración General de Estado. Esto significa que la creación de los tributos locales, así como la regulación de sus elementos, solo es posible hacerlo a través de una ley estatal. Con todo, los ayuntamientos poseen una importante capacidad para modular el uso de los tributos, atendiendo a lo dispuesto en el 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).

Por lo tanto, si se trata de un impuesto obligatorio no resulta necesaria la aprobación de una ordenanza fiscal para su aplicación; si es un impuesto potestativo, es preciso el trámite anterior. Por lo tanto, si los ayuntamientos optan por no aplicarlos, se estará renunciando a una vía para obtener ingresos, mientras que los que sí lo aplican,

---

<sup>1</sup> Agradezco el trabajo de Alejandro Domínguez Lamela (GEN- Universidade de Vigo) en la realización de esta nota del Observatorio de Red Localis.

conseguirán un importante volumen de recursos adicionales. Este es el caso del IIVTNU, que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto a consecuencia de su transmisión.

## 2. La aplicación de la “Plusvalía Municipal” en los ayuntamientos gallegos

Antes de la reciente reforma del IIVTNU, su base imponible era el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. Para ello, para el cálculo de la base imponible se señalaba que el valor de los terrenos será el que en ese momento tenga asignado a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI), por lo tanto, esta cantidad dependía de si se era o no de un valor revisado.

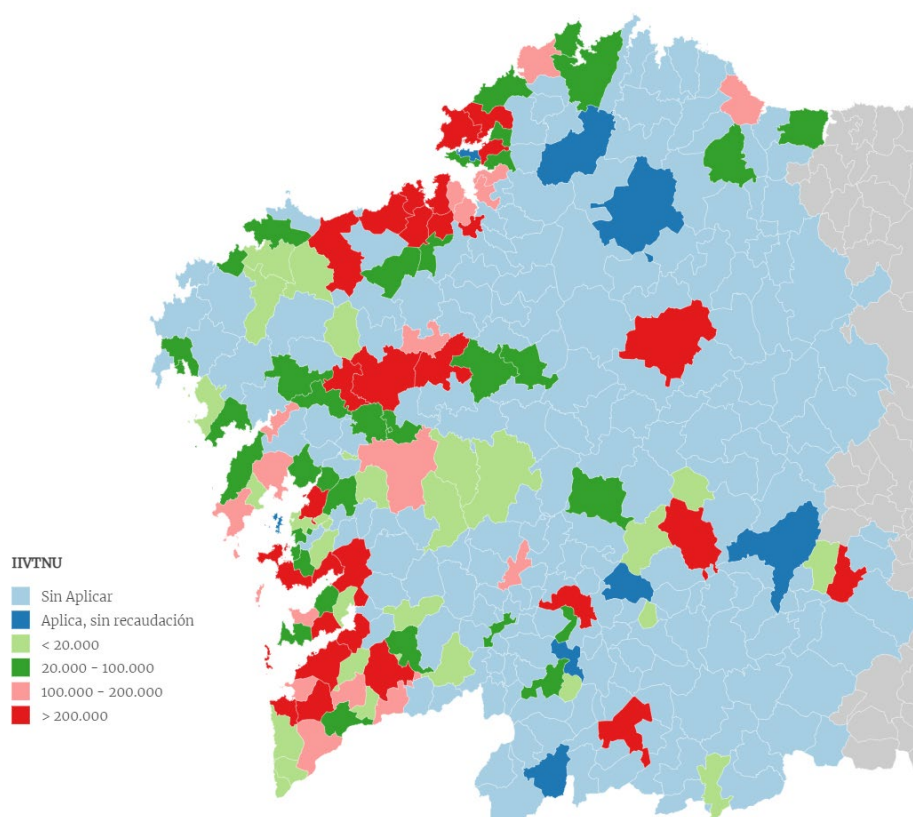
Para determinar el incremento real se aplicaba a dicho valor una cantidad que determine cada ayuntamiento, sin que el mismo pudiera exceder de los siguientes límites:

- Período de 1 hasta 5 años: 3,7%
- Período de hasta 10 años: 3,5%
- Período de hasta 15 años: 3,2%
- Período de hasta 20 años: 3%

La cuota tributaria era el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que podrá establecer cada ayuntamiento, sin que éste pudiera exceder del 30%. Además, las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. Por lo tanto, existe margen de actuación si finalmente el ayuntamiento opta por aplicar este impuesto.

La aplicación hasta el momento de este impuesto en Galicia es bastante reducida. En 2020, solo 112 ayuntamientos de los 313 en Galicia (35,7%) lo aplicaban, un porcentaje incluso inferior al obtenido en 2016 (36,6%, tal y como se señalaba en la nota 2 del Observatorio). Se trata de una ratio baja si tenemos en cuenta el resultado para el grupo de ayuntamientos del régimen común (49,2%) que sí lo aplican. Esta diferencia ha venido siendo una constante en los últimos años y no parece que aumente el porcentaje de ayuntamientos gallegos que opten por aplicarlo. Por provincias la situación es muy dispar. Así en los municipios de Pontevedra y A Coruña es donde se aplica con mayor intensidad (64% y 55%, respectivamente), mientras que en Lugo y Ourense la aplicación es mucho menor (14% y 15%, respectivamente). El **Gráfico 1** recoge la recaudación por municipio, incluyendo también aquellos municipios que no lo aplican y los que, aplicándolos, no hay datos de recaudación. Como se constata, la aplicación de este impuesto y su recaudación resulta muy limitada en Galicia.

**Gráfico 1:** Aplicación y recaudación del IITVNU por tramos (2019)



Fuente: elaboración propia a partir del Observatorio Municipal Gallego. Red Localis

La **Tabla 1** resume el porcentaje anual aplicado al IIVNTU en 2021. Las ponderaciones aplicadas de media en los ayuntamientos gallegos son, en todos los casos, inferiores a la media a nivel nacional (2,98 de 1 a 5 años; 2,74 hasta 10 años; 2,59 hasta 15 años y 2,51 hasta 20 años), lo que puede llegar a suponer una diferencia de 0,3 puntos porcentuales por debajo de la media nacional, lo que genera una menor recaudación en los ayuntamientos gallegos.

Además, hay diferencias en los porcentajes por provincias. Las que más gravan son los municipios de las provincias de A Coruña y Pontevedra. Las que menos, las de Ourense y Lugo, lo que como veremos va implicar una menor recaudación en estas dos provincias. Si comparamos estos resultados con el ejercicio realizado por Red Localis para la liquidación de los datos fiscales en 2016, la situación apenas registra cambios.

**Tabla 1:** Porcentajes anuales del IIVTNU en Galicia por provincias (2021).

	A Coruña	Lugo	Ourense	Pontevedra	Media Galicia	Media nacional
<b>De 1 a 5 años</b>	2,77	2,49	2,54	2,72	<b>2,71</b>	<b>2,98</b>
<b>Hasta 10 años</b>	2,45	2,35	2,31	2,48	<b>2,44</b>	<b>2,74</b>
<b>Hasta 15 años</b>	2,34	2,34	2,21	2,38	<b>2,33</b>	<b>2,59</b>
<b>Hasta 20 años</b>	2,30	2,36	2,15	2,27	<b>2,28</b>	<b>2,51</b>

Fuente: elaboración propia a partir del Observatorio Municipal Gallego. Red Localis

En función del número de habitantes (**Tabla 2**), se comprueba como los ayuntamientos con mayor población optan por aplicar tipos más elevados, sobre todo cuando el período de cómputo no supera los 5 años, destacando el caso de las siete grandes ciudades de Galicia donde se aplica, de media el 3,18%. Además, se constata como a medida que la población se reduce también lo hace el porcentaje.

**Tabla 2:** Porcentajes anuales del IIVTNU en Galicia por número de habitantes del municipio (2021)

	Menos de 5.000	De 5.000 a 19.999	De 20.000 a 49.999	50.000 o más	Media Galicia	Media nacional
<b>De 1 a 5 años</b>	2,57	2,67	2,87	3,18	<b>2,71</b>	<b>2,98</b>
<b>Hasta 10 años</b>	2,28	2,43	2,52	2,91	<b>2,44</b>	<b>2,74</b>
<b>Hasta 15 años</b>	2,23	2,33	2,37	2,67	<b>2,33</b>	<b>2,59</b>
<b>Hasta 20 años</b>	2,21	2,27	2,32	2,51	<b>2,28</b>	<b>2,51</b>

Fuente: elaboración propia a partir del Observatorio Municipal Gallego. Red Localis

La **Tabla 3** recoge el tipo impositivo medio del IIVTNU para 2020. Este porcentaje nunca podrá ser superior al 30%, situándose a nivel nacional entre el 22,2% (hasta 15 años) y el 22,8% (de 1 a 5 años). Para los municipios gallegos, la horquilla oscila entre el 21,1% (hasta 20 años) y el 21,5% (de 1 a 5 años), recogiendo una reducción de cinco décimas de media respecto a 2016. Por provincias hay importantes diferencias. Así, los ayuntamientos de A Coruña, Lugo y Pontevedra aplican tipos medios muy parecidos entre sí en todos los tramos para determinar el incremento de valor. El caso de los ayuntamientos de la provincia de Ourense merece ser destacado, con unos tipos medios que son el 77% de la media aplicable en Galicia.

**Tabla 3:** Tipos impositivo del IIVTNU por provincias (2021)

	A Coruña	Lugo	Ourense	Pontevedra	Media Galicia	Media nacional
<b>De 1 a 5 años</b>	22,76	21,98	16,99	21,08	<b>21,44</b>	<b>22,78</b>
<b>Hasta 10 años</b>	22,47	21,98	16,94	21,03	<b>21,29</b>	<b>22,47</b>
<b>Hasta 15 años</b>	22,18	22,10	16,90	21,92	<b>21,12</b>	<b>22,19</b>
<b>Hasta 20 años</b>	22,03	22,21	16,86	21,90	<b>21,05</b>	<b>21,97</b>

Fuente: elaboración propia a partir del Observatorio Municipal Gallego. Red Localis

La **Tabla 4** realiza el mismo ejercicio, pero considerando el tipo impositivo por número de habitantes del municipio. A medida que aumenta el tamaño del municipio, también lo hacen los tipos, además, los mayores tipos se dan en las siete grandes ciudades de Galicia. Un resultado esperable.

**Tabla 4:** Tipos impositivos del IIVTNU por número de habitantes del municipio (2021)

	Menos de 5.000	De 5.000 a 19.999	De 20.000 a 49.999	50.000 o más	Media Galicia	Media nacional
<b>De 1 a 5 años</b>	19,41	21,66	22,67	24,33	<b>21,44</b>	<b>22,78</b>
<b>Hasta 10 años</b>	19,38	21,54	22,27	23,90	<b>21,29</b>	<b>22,47</b>
<b>Hasta 15 años</b>	19,33	21,40	21,90	23,62	<b>21,12</b>	<b>22,19</b>
<b>Hasta 20 años</b>	19,39	21,35	21,57	23,33	<b>21,05</b>	<b>21,97</b>

Fuente: elaboración propia a partir del Observatorio Municipal Gallego. Red Localis

### 3. La reforma del Impuesto sobre la Plusvalía

Desde Red Localis veníamos señalando la necesidad de modificar este impuesto, tal y como se recoge en notas precedentes de este Observatorio. En repetidas ocasiones indicamos que la derogación de algunos contenidos del IIVTNU también implicaba una importante reducción de su capacidad recaudatoria, presagiaba este resultado. Desde Red Localis señalamos que lo hecho hasta el momento era poco más que retoques y se seguía sir abordar, de manera pausada y calculada, una verdadera revisión de este impuesto.

Apuntábamos que, incluso tras la última reforma del IIVTNU, era complicado justificar el proceso de construcción de la base imponible de este impuesto, como paso previo para la determinación de la plusvalía. Basta recordar que la base imponible era el producto de multiplicar el valor catastral de un terreno por un coeficiente (variable en función del tramo de años afectado) por el número de años, cuando lo más cercano a la realidad sería considerar el incremento real de valor que se obtendría a partir de una ganancia patrimonial a partir de la diferencia entre el valor de transmisión y adquisición.

A lo anterior hay que añadir la amplia demora en revisar los valores catastrales en Galicia, lo que supone una base imponible menor para este impuesto. Es necesario recordar que los municipios están obligados a solicitar una actuación de los valores catastrales con una periodicidad entre 5 y 10 años, para adecuar el valor de los inmuebles al valor de mercado. A lo anterior hay que añadir los problemas en materia de equidad cuando se calcula la plusvalía municipal. También, gracias a las revisiones catastrales se detectan inmuebles no fiscalizados y se podría mejorar la capacidad fiscal del impuesto.

Tomado como referencia el ejercicio fiscal 2021, en Galicia el 35,8% de los ayuntamientos había revisado el valor catastral de los inmuebles entre 1986 y 1990; el 15,7% entre 1991 y 2000; el 31,6% entre 2001 y 2010 y solo el 16,9% lo han revisado entre 2011 y 2020. Tomando como referencia los derechos reconocidos netos en 2007 el importe por el Impuesto de Plusvalía suponía 31,7 millones de euros (5,3%) de la

recaudación total por impuestos directos. Para 2010 y 2015 estas cifras eran de 27,1 (3,8%) y de 41,3 (4,9%), respectivamente.

Con la actual modificación normativa tras la última pronunciación del TC se abre un nuevo escenario para los Ayuntamientos con relación a este impuesto. Sin embargo, no se trata de la primera vez que se pronuncia el TC sobre este impuesto. En efecto, el impuesto quedó muy tocado por las Sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 y de 11 de mayo de 2017<sup>2</sup>, que determinaba que si no hay beneficios por la venta no procede con su liquidación. Además, se abrió la posibilidad de reclamar las cantidades indebidamente cobradas por este impuesto si se obtuvieron pérdidas o si no hubo ganancias, siempre y cuando no hubieran pasado más de 4 años desde el pago del IIVTNU.

Posteriormente, el TC en la Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, declaró inconstitucional el artículo 107.4 del citado texto refundido, respecto a aquellos casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. Lo anterior fue un problema añadido para las arcas públicas si se trata de un ayuntamiento que venía aplicando el impuesto, aunque no hubiera incremento del valor del suelo.

El 26 de octubre<sup>3</sup>, el TC comunicó que anularía el procedimiento del cálculo del Impuesto sobre la Plusvalía Municipal al considerar que no cumplía con el principio de capacidad económica. El 3 de noviembre, el TC publicó la sentencia que anulaba el impuesto de plusvalía municipal. A los pocos días, el 10 de noviembre, entró en vigor el nuevo sistema de cálculo aprobado por el Gobierno de España, que establece dos métodos de cálculo, aprobado por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.<sup>4</sup> Por lo tanto, durante

---

<sup>2</sup> La Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, relativa al IIVTNU declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, pero solo si se trata de someter a fiscalización situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

<sup>3</sup> Véase la Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021, que declara inconstitucional y nulos los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del citado texto refundido, provocando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible del IIVTNU.

<sup>4</sup> Véase 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 IIVTNU.



todo este período, no se pudo practicar la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local; en consecuencia, durante algo más de dos semanas, este tributo no fue exigible.

Este doble sistema para el cálculo de la plusvalía municipal queda justificado en el Preámbulo del citado Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre al indicar que “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”.

El primero de los sistemas, calificado como “objetivo” se aplica teniendo en cuenta el valor catastral del terreno, un coeficiente que trata de estimar el aumento del valor del terreno entre el momento que se adquirió hasta su transmisión y un tipo impositivo que determina el ayuntamiento. Se trata de un sistema con algunas notas al que hasta ahora se venía aplicando, pero con importantes matices, puesto que los coeficientes no son los mismos que se venían aplicando hasta la fecha. Estos coeficientes fijados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública se irán ajustando cada año en base a la realidad del mercado inmobiliario. Además, se posibilita a los Ayuntamientos a una rebaja de hasta el 15% del valor catastral del suelo para poder reflejar la realidad del ámbito inmobiliario del municipio.

El segundo, calificado como “real”, considera la plusvalía efectiva, esto es, la diferencia entre el valor de transmisión y adquisición de la vivienda, para posteriormente estimar el porcentaje de esta ganancia que supone la transmisión del terreno, para luego multiplicarlo por el tipo impositivo que establezca cada ayuntamiento.

El ejemplo siguiente resume los cálculos anteriores. Supongamos una vivienda adquirida en 2015 (período de generación de 6 años, por lo tanto, coeficiente de 0,16), siendo su valor de adquisición de 200.000 euros y su valor de venta en 2021 de 250.000 euros. El valor catastral a la fecha del devengo del impuesto de la vivienda es de 150.000 euros, de los que el 40% corresponde al valor del suelo. Finalmente supongamos que el tipo impositivo es del 30%.

- Sistema “objetivo”
  - *Base imponible*  
Valor catastral del terreno x coeficiente =  $150.000 \times 40\% \times 0,16 = 9.600\text{€}$
  - *Cuota*  
 $9.600 \times 30\% = 2.880\text{€}$
- Sistema “real”
  - *Base imponible*  
Ganancia Patrimonial x valor catastral del terreno =  $50.000 \times 40\% = 20.000\text{€}$
  - *Cuota*  
 $20.000 \times 30\% = 6.000\text{€}$

Siguiendo con este ejemplo, convendría estimar cual sería la cuota a pagar previa a la modificación normativa. En este caso, el coeficiente de aplicación, al ser un período de seis años sería de un máximo del 3,5%

*Base imponible*

Valor catastral del terreno coeficiente x número de años =  $150.000 \times 40\% \times 3,5\% \times 6 = 12.600\text{€}$

*Cuota*

$12.600 \times 30\% = 3.780\text{€}$

Como se puede comprobar los resultados son muy diferentes en función de un sistema u otro, lo que dificulta notablemente el cálculo del impacto de la modificación normativa sobre las arcas públicas. El contribuyente podrá elegir aquella opción que le resulte más ventajosa, por lo que, si demuestra que la plusvalía calculada a partir del sistema “real” es inferior la “objetiva”, podrá aplicar la real. La **Tabla 5** resume los cálculos anteriores.

**Tabla 5:** Simulaciones de las cuotas

	Importe (en euros)
Sistema “objetivo” tras la última reforma (1)	2.880
Sistema “real” tras la última reforma (2)	6.000
Sistema previo a la última reforma (3)	3.780
(1)-(2)	-3.120
(1)-(3)	-900
(2)-(3)	-2.220

Fuente: elaboración propia

Además, y si bien las plusvalías de hasta un año no se consideraban hasta la última reforma, desde ahora si se tendrán en cuenta; parece que la inclusión de este caso intenta frenar las operaciones inmobiliarias especulativas, pensando sobre todo en los fondos de inmuebles. Con esta nueva medida aumentarán la recaudación del impuesto, lo que podrá compensar la pérdida estimada. Con el nuevo sistema quienes no obtengan un beneficio por la transmisión del inmueble, no deberán pagar el impuesto, algo que si se podría producir, puesto que la diferencia entre el valor de transmisión y adquisición del terreno podía ser positivo, aun vendiendo el inmueble con pérdidas. Además, los Ayuntamientos dispondrán de seis meses para adaptar sus normativas al nuevo marco legal.

Los cambios introducidos son de calado y tratan de satisfacer la demanda del TC. En primer lugar, para dar cumplimiento a la Sentencia 59/2017, relativa al no sometimiento a fiscalización de aquellos casos en los que no se produce un incremento del valor de los terrenos, se incluye un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en los que el interesado constata que no se ha producido incremento de valor. Para ello es necesario que el contribuyente lo demuestre.

En segundo lugar, para atender a las Sentencias 126/2019, de 31 de octubre y 182/2021, de 26 de octubre, se cambia la determinación de la base imponible buscando un mecanismo que tenga en cuenta la realidad del mercado inmobiliario, permitiendo cierta rebaja a los Ayuntamientos en relación a los valores catastrales del suelo y reemplazando los coeficientes actuales por otros establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, en función de las operaciones inmobiliarias realizadas. También se busca que este impuesto cumpla con el principio de capacidad económica del contribuyente, si a instancia del sujeto pasivo, solicita acomodar la carga al valor efectivamente obtenido.

Sobre todo, si se tiene en cuenta que la recaudación de este impuesto a nivel nacional fue de 2.615 millones de euros en 2019 para los ayuntamientos españoles (**Tabla 6**). Para Galicia el importe alcanzaba los 47,5 millones de euros, lo que supone el 6% de la recaudación impositiva, la mitad de lo que implica para la media nacional. Un resultado que se justifica por la menor aplicación de este impuesto en nuestra CA y por los menores tipos aplicados. La **Tabla 7** recoge la recaudación a nivel provincial para Galicia, comprobándose la reducida recaudación en las provincias de Lugo y Ourense, con 3,6 y 8,1 millones de euros, respectivamente, aunque el peso relativo en esta última provincia supone el 12% de los ingresos por impuestos, el doble que la media gallega

**Tabla 6:** Recaudación total del IIVNTU por CCAA (2019)

CCAA	Recaudación	Sobre ingresos por impuestos
	Total	% Total
Andalucía	378.013.296	11%
Aragón	64.114.863	11%
Asturias, Principado de	33.687.684	8%
Balears, Illes	73.342.737	11%
Canarias	65.254.515	6%
Cantabria	30.103.511	12%
Castilla y León	60.774.726	8%
Castilla - La Mancha	52.051.901	7%
Cataluña	576.973.009	13%
Comunidad Valenciana	257.016.044	11%
Extremadura	14.362.161	5%
Galicia	<b>47.501.277</b>	<b>6%</b>
Comunidad de Madrid	835.928.018	19%
Región de Murcia	58.669.478	9%
Navarra	15.528.490	10%
País Vasco	43.476.105	7%
Rioja, La	8.768.479	8%
<b>España</b>	<b>2.615.566.297</b>	<b>12%</b>

Fuente: elaboración propia a partir del Observatorio Municipal Gallego. Red Localis

**Tabla 7:** Recaudación total del IIVNTU en Galicia por provincias (2019)

Provincia	Recaudación	Sobre ingresos por impuestos
	Total	% Total
<b>A Coruña</b>	19.811.130	6%
<b>Lugo</b>	3.355.630	6%
<b>Ourense</b>	8.106.621	12%
<b>Pontevedra</b>	16.227.896	6%
<b>Galicia</b>	<b>47.501.277</b>	<b>6%</b>

**Fuente:** elaboración propia a partir del Observatorio Municipal Gallego. Red Localis

Además, el TC estableció que solo son susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IIVTNU que con fecha 26 de octubre de 2021 hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia o resolución administrativa firme. En consecuencia, la reclamación de los contribuyentes es solo posible para aquellos casos que antes de dictarse el fallo tuvieran abierto un recurso. Lo mismo sucederá con aquellas liquidaciones que hasta ese momento no hayan sido impugnadas y para las que no se haya solicitado rectificación. Del fallo del TC se desprende que se cierra las puertas a las reclamaciones masivas.

En cuanto a la potencial pérdida de recaudación desde el Sindicatos de Técnicos de Hacienda (GESTHA) se ha estimado que la reforma del IIVTNU implicará una pérdida de al menos 78 millones de euros a las Ayuntamientos (un 7,3% de la recaudación de 2019). Para realizar esta estimación solo se ha tenido en cuenta los nuevos coeficientes para la aplicación del sistema “objetivo” y sin considerar la posibilidad que tiene el contribuyente de elegir el otro sistema.

Sin embargo, el Ministerio de Hacienda y Función Pública ha optado por no calcular el impacto económico y presupuestario del cambio normativo, puesto que en la memoria de impactos señala que depende del número de hechos imposables. Precisamente en este documento señala que la determinación real del impacto depende “tanto la dinámica inmobiliaria del mercado de compraventas y su previsible evolución, que es variable en función del territorio y circunstancias coyunturales, como otras variables aún menos cuantificables, como puede ser la voluntad de realización de donaciones o la esperanza de vida vinculada a las transmisiones por sucesión”. Además, señala que también depende del período de generación de la plusvalía gravable. Finalmente añade que resulta imposible ofrecer una estimación del impacto recaudatorio o económico del cambio, por la utilización de los tipos impositivos y coeficientes que los ayuntamientos puedan establecer en el ejercicio de sus competencias, a lo que hay que añadir la opción por la estimación “real” en vez de la objetiva.

Por su parte, la Asociación Nacional de Inspectores de Hacienda Pública Local (ANIHPL) es de la opinión que al realizarse la reforma por un Real Decreto-ley podría implicar un proceso de judicialización del tributo.

#### 4. Conclusiones

1. Antes de la última reforma del IIVTNU como consecuencia de la Sentencia del TC, existía una importante capacidad fiscal no aprovechada en Galicia. Únicamente está implantado en el 35,8% de los ayuntamientos en 2021, un porcentaje ligeramente inferior al de 2016 (36,6%), mientras que el porcentaje para la media estatal de ayuntamientos de régimen común es del 49,1% en 2021 (igual que en 2016). Además, el tipo aplicado al IIVTNU en Galicia en función del período de cómputo puede llegar a ser de 1,3 puntos porcentuales inferior al aplicado en los ayuntamientos de régimen común. También los porcentajes anuales en función del tiempo son inferiores en Galicia. Los ayuntamientos que aplican un mayor tipo impositivo son los de A Coruña y Pontevedra. Los que menos, Ourense y Lugo. Además, es preciso señalar que, a pesar de la modificación de este impuesto todavía no se ha producido una verdadera reforma.
2. El impacto económico y presupuestario de la nueva redacción de los artículos que regulan el IIVTNU es cuanto menos compleja. Lo es por un doble motivo. Primero por la amplia casuística de los potenciales hechos imposables. Segundo porque se prevé un doble sistema de cálculo que dificulta determinar la incidencia final de la reforma.
3. Si bien con el cambio normativo la aplicación del IIVTNU trata de acercarse a valores reales derivados de la transmisión de elementos patrimoniales, gracias al sistema “real” de determinación de la base imponible, como se establece la posibilidad de tributar por la plusvalía teórica, en caso de que la primera sea superior a la segunda, este objetivo no llega a cumplirse. Sin duda, la redacción de la modificación normativa tenía presente este planteamiento, pero ante el incremento de la base imponible, se establece cierto límite fiscal, seguramente para evitar una cuota mucho más elevada que la obtenida hasta el momento.



4. Desde Red Localis somos de la opinión que, al tratarse de una normativa delegada, desde la Administración General del Estado, es necesario articular alguna medida para mitigar el previsible efecto por la pérdida de recaudación sobre los presupuestos municipales, una vez que tenga las primeras cifras de recaudación.
  
5. Con todo y aunque a través de la nueva redacción se avanza en ajustar el IIVTNU a otros tributos como el IRPF que gravan las plusvalías reales, desde Red Localis somos de la opinión de ir más allá. Por ejemplo, si se desea mantener este impuesto potestativo, es necesario seguir mejorando la construcción de la base imponible y pensar en si las no sujeciones al impuesto son las adecuadas. Ambas cuestiones podrán permitir ganancias en equidad horizontal y aproximarse mucho mejor a la capacidad económica del contribuyente.