



CAMPUS PÚBLICO  
MARÍA ZAMBRANO  
SEGOVIA



---

# Universidad de Valladolid

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES, JURÍDICAS Y DE LA  
COMUNICACIÓN

Grado en Derecho

**“LA INCIDENCIA DEL TRIBUTO EN LA PROPIEDAD  
INMOBILIARIA”**

Presentado por Pablo Manuel Aragonese González-Herrero

Tutorizado por el Prof. Javier Matía Portilla

Segovia, septiembre de 2017.

## **ABREVIATURAS**

AJD	Actos Jurídicos Documentados
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
DN	Documentos Notariales
FJ	Fundamento Jurídico
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIVTNI	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ITP	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LRLCI	Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el RD Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.
OS	Operaciones Societarias
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TPO	Transmisiones patrimoniales onerosas
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

## ÍNDICE

<b>I. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
1.1 Concepto del impuesto.....	4
1.2 Propiedad inmobiliaria.....	8
1.3 Tributo y propiedad privada .....	9
<b>II. ANÁLISIS DE LOS DIFERENTES TRIBUTOS O IMPUESTOS .....</b>	<b>17</b>
<b>2.1 IVA e ITP .....</b>	<b>17</b>
2.1.1 Hechos configuradores del IVA .....	17
2.1.2 Hechos configuradores del ITP y AJD .....	23
2.1.3 Delimitación de IVA y del ITPO.....	25
<b>2.2 IBI .....</b>	<b>32</b>
2.2.1 Hecho imponible.....	33
2.2.2 Sujeto pasivo .....	35
2.2.3 Base imponible.....	36
2.2.4 Tipo de gravamen.....	37
<b>2.3 IRPF.....</b>	<b>38</b>
2.3.1 Hecho imponible.....	39
2.3.2 Sujeto pasivo .....	40
2.3.3 Base imponible.....	40
2.3.4 Tipo de gravamen.....	41
<b>2.4 Plusvalía .....</b>	<b>42</b>
2.4.1 Hecho imponible.....	43
2.4.2 Sujeto pasivo .....	45
2.4.3 Base imponible.....	45
2.4.4 Tipo de gravamen.....	46
<b>III. CONCLUSIONES .....</b>	<b>46</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>51</b>

# I. INTRODUCCIÓN

## 1.1 Concepto del impuesto

Inicialmente, debemos definir el concepto de Derecho Financiero. Ésta es la rama del ordenamiento jurídico que se encarga de regular la Hacienda Pública, cuya actividad se dirige a obtener los recursos necesarios para satisfacer las necesidades públicas. Así, por ejemplo, el gasto en sanidad o en educación se financiará con los recursos que obtenga la Hacienda Pública a través de diversos mecanismos, entre los que se encuentran los tributos<sup>1</sup>.

La Ley General Tributaria, en su artículo 2.1 define el tributo como *“los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*.

El tributo se integra dentro de las prestaciones patrimoniales de carácter público a las que se refiere el art. 31.3 de la Constitución. MORENO FERNÁNDEZ desglosa dentro del concepto genérico de “prestación patrimonial de carácter público” dos tipos, los tributos y las sanciones, señalando que los primeros representan la tipología más importante de las prestaciones patrimoniales de carácter público y por ello, el legislador busca nuevos mecanismos que flexibilicen los requerimientos del principio de reserva de ley constitucional<sup>2</sup>. En el mismo sentido, AGUALLO AVILÉS indica con referencia a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: *“El de prestación patrimonial de carácter público es un concepto más amplio que el de tributo, dado que, si bien es verdad que todos los tributos constituyen una de*

---

<sup>1</sup>ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 23-25.

<sup>2</sup>MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *Fundación Democracia y Gobierno Local*, 2005, p. 342.

*las prestaciones impuestas para cuyo establecimiento el artículo 31.3 CE exige la intervención de una ley, no toda prestación de esta especie constituye un tributo*<sup>3</sup>.

La definición de tributo propuesta por el legislador se acerca a la realizada por el TC en la sentencia 276/2000, de 16 de diciembre (FJ 4º) cuando indica que *“el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15º, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18º), y grava un presupuesto de hecho o “hecho imponible” (artículo 28 LGT) revelador de capacidad económica (artículo 31.1 CE) fijado en la Ley (artículo 133.1 CE)”*.

Dentro del Derecho tributario existe un sistema de tributos, que se encuentra estructurado en unas categorías tributarias (art. 2 LGT) y que son las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos. Tales categorías son configuradas específicamente y de ellas los más importantes, al menos por lo que se refiere al aspecto cuantitativo, son los impuestos. Esto no quiere decir que los impuestos sean los más numerosos, ya que por su variedad son más diversas las tasas<sup>4</sup>.

Pues bien, en este trabajo nos centramos en los impuestos y concretamente, en aquéllos que afectan a la propiedad inmobiliaria. El artículo 2.2, letra c) de la LGT define el impuesto como: *“los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”*. Como destacan MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO, es curioso el hecho de que el impuesto se defina como un tributo sin contraprestación, ya que la ausencia de contraprestación no constituye la característica propia del impuesto. No obstante, estos autores manifiestan que *“lo que se quiere decir es que, en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, no aparece específicamente contemplada actividad administrativa alguna”*<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> AGUALLO AVILÉS, Á., “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional (1)”, *Civitas: Revista de Derecho Financiero*, números 109/110, 2001, p. 55.

<sup>4</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “Tributación de los contratos de publicidad”, en *“Marca y publicidad comercial. Un enfoque interdisciplinar”*, edición nº 1, Editorial LA LEY, Madrid, 2009, p. 15.

<sup>5</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 26ª edición, 2015, p. 77.

Podemos destacar de la definición del impuesto de la LGT los siguientes aspectos<sup>6</sup>:

a) Se deduce su indudable naturaleza tributaria, destacando su fundamento en la capacidad económica individual de quienes deben de satisfacer los impuestos como criterio de distribución del deber de contribuir. Así, el principio de capacidad económica constituye el criterio sustantivo más apto para la distribución justa de los impuestos<sup>7</sup>. No obstante, este principio es una característica propia de cualquiera de las tres categorías de tributo (no es una característica exclusiva del impuesto).

b) En relación con la expresión utilizada para definir legalmente al impuesto como un tributo “exigidos sin contraprestación” hay que matizar:

1. La expresión “contraprestación” responde a la concepción jurídica de las relaciones sinalagmáticas en las que se generan obligaciones mutuas para ambas partes contratantes, aspecto que no ocurre en los impuestos. Su pago como “prestación” tiene una correlativa “contraprestación” de la Administración hacia el obligado tributario, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en una compraventa. Sin embargo, hay autores que consideran que sí que hay una contraprestación, aunque la misma es “global, difusa, colectiva”, cuyo origen son los deberes constitucionales establecidos para los poderes públicos en beneficio de la sociedad en su conjunto<sup>8</sup>. Como afirma, el término de contraprestación empleado no es el mismo que el utilizado en las relaciones sinalagmáticas de derecho privado puesto que no se está ante un acuerdo de voluntades de las partes intervinientes, sino que el tributo es una obligación *ex lege* y, por tanto, queda alejado del ámbito de la autonomía de la voluntad de las partes al darse el elemento de la coactividad<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 26ª edición, 2015, p. 77.

<sup>7</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "El gasto público", en Alzaca Villamil, Óscar (coord.), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Tomo III, Cortes Generales-Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1996, p. 7.

<sup>8</sup> ROSEMBUJ, T., *Elementos de Derecho Tributario*, Promociones y publicaciones universitarias PPU, Vol. II, Barcelona, 1989, p. 33.

<sup>9</sup> COLLADO YURRITA, M.Á., y LUCHENA MOZO, G.M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Atelier, 3ª edición, 2013, p. 237.

2. Dicha expresión también es predicable de las tasas o de las contribuciones especiales, ya que las tres categorías son prestaciones coactivamente impuestas; por tanto, no está presente dicha circunstancia en ellas, puesto que su motivación es el deber de contribuir, respondiendo su configuración jurídica como fórmula más adecuada para obtener fondos con los que financiar determinadas necesidades públicas<sup>10</sup>. De esta manera, el impuesto es utilizado para financiar servicios públicos de carácter indivisible, de modo que el obligado a pagarlo, cuando lo hace, no percibe ningún servicio público o un especial beneficio reparado por una cierta actividad de la Administración previa o simultánea al deber de pago de esta figura tributaria. En otras palabras, el impuesto pone a disposición de la sociedad un conjunto de servicios básicos, “*sin las limitaciones derivadas de la capacidad individual de pago*”<sup>11</sup>.

Precisamente, en esta ausencia de actividad administrativa como resultado del pago de los impuestos reside la diferencia esencial entre esta figura tributaria y la de la tasa y la contribución especial que, una y otra, alumbran como presupuesto de hecho la actuación previa de la Administración en interés del obligado tributario. Así, en la tasa existirá una prestación de servicios o la realización de una actividad administrativa, mientras que, en la contribución especial, la realización de una obra pública o establecimiento o ampliación de un servicio público, por tanto, la financiación de necesidades divisibles<sup>12</sup>. Siguiendo a CORTÉS DOMÍNGUEZ, “*en el impuesto, el aspecto material del elemento objetivo no supone en ningún caso, una actividad administrativa: es un hecho que se realiza con independencia de la voluntad administrativa que, en modo alguno, colabora a la ejecución del hecho imponible; en la tasa, por el contrario, aquél se concreta en una actividad de la Administración, promovida por el contribuyente; en la contribución especial, en fin, existe también una actividad administrativa, surgida no como consecuencia de una petición del contribuyente, sino como corolario de una decisión libérrima de la misma*”<sup>13</sup>.

En el mismo sentido, MENÉNDEZ MORENO afirma que el legislador parece querer destacar con el concepto de contraprestación los rasgos distintivos del hecho imponible de los impuestos frente a los de las tasas y contribuciones especiales, dando a entender que en el primer caso el hecho que origina la obligación tributaria no se conecta

---

<sup>10</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico...*, op. cit., p. 23-25.

<sup>11</sup> ARANEDA, H., *Finanzas Públicas*, Colección Manuales Jurídicos, Tercera Edición, 1994, 137.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1985, p. 177.

con ninguna actuación administrativa a favor de los obligados, mientras que en el caso de las tasas y de las contribuciones especiales, sí se produce tal actuación<sup>14</sup>.

c) Como recoge la definición legal, el hecho imponible del impuesto “está constituido por negocios, actos o hechos” que, siendo manifestativos de la capacidad económica de los ciudadanos, se convierten en posible presupuesto de hecho que los configuran. Se convierte en el elemento diferenciador en relación con el resto de categorías tributarias, ya que mientras en las otras dos existe una actividad administrativa, en la configuración de los impuestos no existe dicha actividad de la Administración a la hora de configurar el negocio, acto o hecho como elemento objetivo del hecho imponible que va a ser sometido a tributación y cuya realización dará lugar al nacimiento de obligación tributaria<sup>15</sup>. Los “negocios, actos o hechos” en los que consiste el hecho imponible son imputables al contribuyente mientras que las tasas y las contribuciones especiales, al tratarse de una actividad administrativa de prestación de servicios divisibles, se da en la esfera de la Administración<sup>16</sup>.

## 1.2 Propiedad inmobiliaria

La propiedad es el derecho real por excelencia a diferencia de otros derechos reales parciales. Los derechos reales se caracterizan por la inmediatividad (el poder del ser humano sobre las cosas se desarrolla de forma directa) y la eficacia *erga omnes* (atribuye a su titular la opción de exigir al resto de personas el respeto del mismo)<sup>17</sup>. La propiedad se podrá adquirir por diversos medios: la adquisición a título universal y a título particular; la adquisición primitiva y derivada; y la adquisición a título oneroso y a título gratuito.

---

<sup>14</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Lex Nova, 10ª edición, 2009, p. 154.

<sup>15</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico...*, op. cit., p. 23-25.

<sup>16</sup> CORRAL GUERRERO, L., *El impuesto: un enfoque integrador*, Cuadernos de Estudios Empresariales, núm. 5, Madrid, 1995, p. 76.

<sup>17</sup> LASARTE, C., *Propiedad y derechos reales de goce*, Marcial Pons, 10ª edición, Tomo Cuarto, 2010, p. 7.



En el presente trabajo se hará referencia a la propiedad de los bienes inmuebles o propiedad inmobiliaria, es decir, las cosas corporales fijadas en el espacio de manera que sea imposible desplazarlas o al menos hacerlo sin perjuicio de su naturaleza<sup>18</sup>.

De acuerdo con el artículo 333 del CC, todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consideran como bienes muebles o inmuebles. Por su parte, el artículo 334 de la mencionada norma recoge una larga enumeración de bienes que califica como bienes inmuebles.

El bien inmueble más genuino y que inicialmente viene recogido en el artículo 334 del CC es el suelo o en palabras de nuestro Código, las tierras (apartado primero del artículo 334).

Además del suelo, nuestro Código Civil considera como bienes inmuebles aquellos otros que se incorporan a aquél como son los siguientes: lo incorporado al suelo, es decir, edificios, caminos y construcciones de todo género adheridas al suelo (apartado primero del artículo 334); los árboles y plantas y los frutos pendientes mientras estuviesen unidos a la tierra o formaren parte integrante de un bien inmueble (apartado segundo del artículo 334); todo lo que esté unido a un inmueble de manera fija de manera que no pueda separarse de él sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto (apartado tercero), etc.

### **1.3 Tributo y propiedad privada**

El sector inmobiliario destaca por el importante volumen financiero, y por estar sujeto a intereses especulativos. Esto ocasiona que los incentivos fiscales al fraude fiscal o, por lo menos, la búsqueda de formas fiscales menos costosas, sean una tendencia inevitable<sup>19</sup>. Tras la reciente recesión económica provocada por la crisis surgida en 2007 en EEUU y en 2008 en nuestro país, estos incentivos han aumentado debido a una

---

<sup>18</sup> REDACCIÓN WOLTERS KLUWER, “Bienes inmuebles”, 2017. Disponible en: [http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDcyMT'tbLUouLM\\_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoApTkm1DUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDcyMT'tbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoApTkm1DUAAAA=WKE)

<sup>19</sup> SÁNCHEZ SILVESTRE, M<sup>a</sup>. Á., “Análisis del conflicto IVA- ITPO en las operaciones inmobiliarias”, *Tesis Doctoral*, Valencia, 2015, p. 25.

característica propia que caracteriza al sector inmobiliario, la ruptura del tradicional proceso urbanizador - edificador<sup>20</sup>.

La propiedad de bienes inmuebles y su adquisición reflejan manifestaciones de la capacidad económica de la persona física o jurídica que el ordenamiento jurídico se encarga de gravar con diversos impuestos. Antes de explicar pormenorizadamente cada uno de ellos, es necesario hacer referencia a los principios aplicables a los tributos en general, y en particular a los impuestos que se estudiarán en el presente trabajo.

Establece el artículo 31 de la Constitución Española que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario (...)”. En el mismo sentido, el art. 3.1 de la Ley General Tributaria contempla que “*la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”. Aunque se regulen los mismos principios en la LGT, se hace con una perspectiva técnica distinta, en concreto, como principios de aplicación, lo que suponen mandatos a los cuales debe supeditarse la Administración en el ejercicio de sus potestades<sup>21</sup>.

De este artículo se derivan los principios que contribuyen a hacer del sistema tributario un sistema justo: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad<sup>22</sup>.

Respecto al principio de generalidad, el ordenamiento insiste de forma reiterada en que todos sean llamados a contribuir al levantamiento de las cargas públicas. Con el concepto “todos”, el legislador se refiere no sólo a los ciudadanos españoles sino también a los extranjeros, así como a las personas jurídicas, españolas y extranjeras<sup>23</sup>. Con este

---

<sup>20</sup>*Ibidem*.

<sup>21</sup>MASBERNAT, P., Justicia y sistema tributario. Una mirada desde la perspectiva inglesa. *Dikaion*, vol. 23, núm. 1, 2014. Disponible en: <http://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/3644/3664>

<sup>22</sup>GOROSPE OVIEDO, J.I., y HERRERA MOLINA, P.M., La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, 2007, p. 16.

<sup>23</sup>MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 26ª edición, 2015, pp. 108-109.

principio se busca prohibir las discriminaciones y privilegios en materia tributaria; significa que nadie, en principio, está excluido del posible sometimiento al deber de contribuir.

Para comprender el alcance de este principio hay que ponerlo en relación con los demás, es decir, todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos pero únicamente aquéllos que tengan una determinada capacidad económica; de esta forma, su alcance ha de ser entendido como que todos aquéllos que realicen actos que manifiesten capacidad económica en el ámbito territorial del ente público impositor, han de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que no quiere decir que todos los ciudadanos tengan que pagar tributos, sino que paguen todos aquéllos que a la luz de los principios constitucionales tengan la necesaria capacidad contributiva<sup>24</sup>. Ello supone, en este caso, que los que demuestren determinada capacidad económica en relación con la propiedad inmobiliaria, deberán pagar ciertos impuestos. Así, por ejemplo, el IBI grava el derecho de propiedad sobre bienes inmuebles urbanos y rústicos, entre otros derechos<sup>25</sup> o el IVA grava la entrega de bienes<sup>26</sup>, entre los que se incluye los bienes inmuebles, siempre que se den los demás requisitos regulados en la LIVA y en su hecho imponible, cuya repercusión recaerá sobre el adquirente. No se puede negar que el que ostenta la propiedad de un bien inmueble o el que lo adquiere demuestra cierta capacidad económica en el territorio del ente impositor que debe ser gravada por el ordenamiento tributario y así cumplir el principio de generalidad.

Otro principio predicable de nuestro ordenamiento jurídico es el principio de igualdad. El mismo, además, constituye un valor superior del ordenamiento (art. 1 CE) que ha de proyectar su eficacia no sólo desde el punto de vista formal, igualdad en y ante la ley, (art. 14 CE), sino también sustancial, ordenando a los poderes públicos promover las

---

<sup>24</sup>ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico...*, op. cit., pp. 119-120.

<sup>25</sup> De acuerdo con el artículo 61.1 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 “constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa (...); b) De un derecho real de superficie; c) De un derecho real de usufructo; d) Del derecho de propiedad”.

<sup>26</sup> De acuerdo con el artículo 4 de la LIVA “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios...”.

condiciones para hacerla efectiva (art. 9 CE), configurándose, de igual forma, en uno de los principios basales de la Justicia Tributaria (art. 31 CE)<sup>27</sup>.

El principio de igualdad tributaria supone como principio material de justicia en el tributo, el trato equitativo ante la Ley fiscal<sup>28</sup>, de manera que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre todos los contribuyentes, lo que no debe significar una igualdad aritmética, sino la aplicación al ámbito tributario del clásico aforismo del tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales.

Un sistema tributario cumplirá con el principio de igualdad cuando su cumplimiento, mediante el pago de los tributos, produzca un idéntico sacrificio atendiendo a la capacidad económica de cada individuo, es decir, la noción de la igualdad en el sacrificio se puede obtener mediante la progresividad cuando a quien más renta gane deba de pagar en concepto de impuestos una proporción mayor de ésta. Así, por ejemplo, en el IRPF, impuesto que será estudiado posteriormente, se exigirá que dos situaciones iguales reciban el mismo tratamiento tributario con base en la capacidad del sujeto, en consonancia con los principios de justicia y equidad, se preserve la individualidad e independencia de las personas físicas respecto a la responsabilidad de cada persona con la tributación en el IRPF. El principio de igualdad requiere que a igual capacidad de contribuir se devengue el mismo impuesto sobre la renta<sup>29</sup>.

Un ejemplo en las operaciones inmobiliarias viene constituido por el tipo impositivo en el IVA, siendo el mismo para todos los ciudadanos con independencia de su renta. Así, quien adquiera una vivienda sujeta a IVA, siendo primera entrega puesto que las segundas y ulteriores entregas estarán exentas a tenor del artículo 20.1 22º LIVA, deberá soportar el 10% de la base imponible en concepto de IVA. Si, por el contrario, se adquiere una primera entrega de una edificación que no constituye una vivienda, la imposición será del tipo general del 21% para cualquier individuo. Ello se conecta con el tipo de impuesto ante el que estamos, un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y no la capacidad económica del individuo.

---

<sup>27</sup>PÉREZ LUÑO, A.E., “Sobre la igualdad en la Constitución española”, *Annuario de filosofía del Derecho*, núm. 4, 1987, p. 50-52.

<sup>28</sup>MASBERNAT, P., *Justicia y sistema tributario...*, op. cit.

<sup>29</sup>MORENA MORÁN, S., “El principio de igualdad y su incidencia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Revista Online de Estudiantes de Derecho*, núm. 3, 2013, p. 5.

En relación con el principio de igualdad, el principio de progresividad se recoge en el art. 31.1 de la CE y también en el art. 3 de la LGT. Es un principio que se regula en nuestro ordenamiento en la Carta Magna de 1978, inspirándose en la Constitución italiana<sup>30</sup>.

MARTÍN DELGADO ha definido el principio de progresividad como *“aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza”*<sup>31</sup>. La progresividad conjuga el principio de capacidad económica y el objetivo de la redistribución de la riqueza al que se refieren los artículos 9.2 y 40.1 de la CE. Como ha establecido el TC en su Sentencia 27/1981, de 20 de julio *“... la progresividad global del sistema tributario (...) alienta la aspiración a la redistribución de la renta”*<sup>32</sup>.

Este principio se predica del conjunto del sistema tributario, aunque no afecta a cada uno de los tributos individualmente considerados puesto que algunas figuras del sistema tributario puede que no sean progresivos (sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que en relación con la progresividad manifiesta que *“debe apreciarse en términos globales y no en relación a un precepto aislado”*)<sup>33</sup>. De los impuestos que analizaremos, el IRPF es el impuesto progresivo por antonomasia ya que cada individuo deberá pagar un mayor porcentaje, cuanto mayores sean sus ingresos (el tipo impositivo aumenta en la medida en que el ingreso aumenta). Como veremos posteriormente, el IRPF grava como rendimientos del capital, los rendimientos *“provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente”* (art. 21 LIRPF) y como rendimientos del capital inmobiliario los *“procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”* (art. 22 LIRPF). Por el contrario, el IVA no es un impuesto progresivo puesto

---

<sup>30</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Lex Nova, 10ª edición, 2009, p. 154.

<sup>31</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero...*, op. cit., p. 80.

<sup>32</sup> *Ibidem*.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

que el tipo de gravamen es el mismo para todos sin tener en cuenta los ingresos del individuo (únicamente su consumo y el tipo de bienes consumidos).

Por lo que respecta al principio de no confiscatoriedad (art. 31 CE), éste viene a suponer el elemento contrapuesto del principio de progresividad o, en otras palabras, el límite a la progresividad del sistema tributario. Su objetivo es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas, una radical aplicación de la progresividad que iría contra la capacidad económica que la sustenta<sup>34</sup>.

Reflejo de este principio, encontramos las SSTC 14/1998 y 233/1999, que consideran que el principio de no confiscatoriedad “obliga a no agotar la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia, de toda imposición, que resultaría vulnerado de agotarse la riqueza imponible; esto es, como gráficamente se ha expresado, cuando un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un gravamen del 100% de la renta”.

Finalmente, haremos referencia al principio de capacidad económica. Son distintos los conceptos que la doctrina ha ofrecido sobre el principio de capacidad económica, siendo necesario, para comprender el papel que juega dentro del principio de justicia tributaria, distinguir entre capacidad económica, entendida como la disposición de riqueza y, capacidad contributiva, como la valoración concreta que hace el legislador de dicha riqueza para considerarla susceptible de tributación y, además, idónea para allegar medios económicos a la Hacienda Pública<sup>35</sup>.

Aunque no existan muchos pronunciamientos constitucionales, puesto que el TC ha decidido que no es posible recurrir al recurso de amparo constitucional para tutelar el principio de capacidad económica<sup>36</sup>, en los casos en que se ha pronunciado, el TC constantemente ha destacado la importancia de la capacidad contributiva, al reiterar que “a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que

---

<sup>34</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico...*, op. cit., pp. 121-123.

<sup>35</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 26ª edición, 2015, pp. 112-116.

<sup>36</sup> Ello se debe a que el principio de capacidad económica se encuentra en el art. 31 de la Carta Magna mientras que sólo los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 a 20 de la Constitución serán susceptibles de amparo constitucional (art. 41 CE).

*obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra"* (STC 27/1 981, FJ 4; reiterada en STC 150/1 990, FJ 9º; STC 221/1 992, FJ 4º; STC 233/1 999, FJ 23º). Asimismo, en sentencia 1 94/2000 FJ 7º, al Tribunal le ha parecido que *"el tributo..., por imperativo del artículo 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida, en función, de la capacidad económica (STC 1 82/1 997, de 28 de octubre, FJ 6º)"*.

Según la jurisprudencia, la capacidad contributiva obliga al legislador a buscar la riqueza allí donde ésta se encuentra para seleccionar los presupuestos de hecho que denoten capacidad económica, de forma que habrán de señalarse todos los hechos que por manifestar esta aptitud deben someterse a imposición, lo contrario lesionaría al estudiado principio, y al de generalidad, de no incluirse en el catálogo de hechos generadores del tributo. La propiedad de bienes inmuebles supone, sin lugar a dudas, una manifestación o presupuesto de hecho que supone capacidad económica, por lo que deberá someterse a imposición.

El TC ha señalado que este principio se debe proyectar sobre cada uno de los elementos del sistema<sup>37</sup>. Esta distinción tiene sentido puesto que cada tributo recae sobre una manifestación concreta y distinta de capacidad económica (renta, consumo, patrimonio, adquisición onerosa o gratuito de bienes, etc).

La delimitación doctrinal del concepto de capacidad económica ha sido conflictiva, puesto que ha ido evolucionando. Algunos autores lo identifican como la existencia de un

---

<sup>37</sup> En su Sentencia núm.19/2012 de 15 de febrero, el TC dictamina: *"se trata de la progresividad global del sistema tributario a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, de cada uno"*. En este mismo sentido, concretando la opinión doctrinal mayoritaria, se había pronunciado ya, por ejemplo, el TSJ de la Comunidad Valenciana, en sus Sentencias de 31 de diciembre de 1991, y, de 22 de mayo de 1993: *"Las exigencias derivadas del principio de capacidad económica no pueden dejar de observarse en cada acto concreto de imposición, y si bien hay algún sector doctrinal amplio que considera que este principio recogido en el art. 31 de nuestra Constitución se entiende realizado y observado por su referencia al sistema tributario en general, no es menos cierto, como también señalan otros autores, que si las exigencias del desvanecerían casi por completo las garantías de los valores fundamentales que están en la base de los límites constitucionales a la imposición, como también se desvanecería si no se apreciara con relación a los concretos actos de imposición, toda vez que dicho principio está recogido en el art. 31 de la Constitución precisamente como criterio principio de capacidad se predicen exclusivamente del conjunto del sistema fiscal y no de sus singulares categorías tributarias, se de contribución"*.

valor económico<sup>38</sup> o capacidad de pago<sup>39</sup>. Además, este principio opera como un límite para el poder legislativo tributario, de manera que sólo se puede gravar manifestaciones de riqueza reales o potenciales, pero nunca capacidades económicas inexistentes, virtuales o ficticias<sup>40</sup>.

En las operaciones inmobiliarias, existen gran cantidad de hechos imponible que son gravados con el IAJD o el IOS (en este último caso, por ejemplo, las aportaciones que efectúen los socios, como un bien inmueble a la sociedad, y que no supongan un aumento del capital social constituirán una operación sujeta de acuerdo con el art. 19 de la LITP) lo que ha sido cuestionado por la doctrina. Un amplio sector doctrinal considera, especialmente respecto al IAJD, pero también respecto del IOS<sup>41</sup>, que su presencia en nuestro ordenamiento obedece a motivos puramente históricos, residuales y recaudatorios y que, no recaen sobre ninguna manifestación de capacidad económica. Así, por ejemplo, pensemos en una segunda entrega de un bien inmueble exento de IVA y sin opciones de renunciar a la exención. Estaría gravado, en primer lugar, con el ITP en su modalidad de transmisión patrimonial onerosa en tanto en cuanto la transmisión onerosa refleja la capacidad adquisitiva de aquél que adquiere el bien inmueble, susceptible de ser gravado por el ordenamiento jurídico. Pero, además, esa transmisión, estaría gravada por ITP en su modalidad de actos jurídicos documentados y documentos notariales, en la parte fija, por las escrituras y testimonios notariales que reflejen la compra-venta. Si fuera primera entrega, llevaría IVA e ITP en su modalidad de AJD documentos notariales (DN en adelante) en sus dos vertientes: la parte fija y la parte variable (esta última es solo incompatible con las otras dos modalidades de ITP). Por lo que no es uniforme la opinión en la doctrina, que nuestro sistema tributario sea el más justo y grave sólo aquellas manifestaciones de la capacidad económica del individuo.

---

<sup>38</sup> MARCOS FERNÁNDEZ, F., y SÁNCHEZ SUAREZ, F., *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (IGEC): un análisis jurídico y económico*, Aranzadi, Cízur Menor, 2005, p.35; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madrid, 1995, p.75.

<sup>39</sup> *Ibidem*.

<sup>40</sup> Sentencias del TC núm.221/1992, de 11 de diciembre; 194/2000, de 19 de julio; y 193/2004, de 4 de noviembre. Vid. también la STS, Sala 3ª, Sección 2ª, de 30 de enero de 2012, recurso núm.6318/2008

<sup>41</sup> RAMOS PRIETO, J., “La supresión del impuesto sobre operaciones societarias, consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás”, *Quincena Fiscal*, núm.1, 2012, pp. 43 a 78.



En el presente trabajo, a la hora de hacer referencia a los principales impuestos que influyen sobre la propiedad inmobiliaria y a la manifestación de la capacidad adquisitiva que supone ya sea su adquisición o su propiedad, se tratará en primer lugar el IVA y el ITP y AJD como figuras centrales básicas de la imposición indirecta en nuestro sistema tributario. Posteriormente, se hará referencia al IBI, IRPF y al impuesto que grava las plusvalías.

## II. ANÁLISIS DE LOS DIFERENTES TRIBUTOS O IMPUESTOS

### 2.1 IVA e ITP

De acuerdo con CALVO VÉRGEZ, puede decirse que el IVA y el ITP y AJD *“constituyen las figuras centrales básicas de la imposición indirecta en nuestro sistema tributario, gravando la capacidad económica no de forma directa (es decir, mediante la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio), sino de manera indirecta, en aquellos supuestos en los que dicha renta o patrimonio se emplea, gastándose o transmitiéndose. Siendo pues ambos Impuestos indirectos se plantea la necesidad de delimitar el ámbito de aplicación a cada uno de ellos”*<sup>42</sup>. En este apartado, limitaremos ambos impuestos en relación a los inmuebles y a la transmisión de los mismos.

#### 2.1.1 Hechos configuradores del IVA

- **Hecho imponible**

El hecho imponible del IVA está formado de acuerdo con el artículo 4 de la LIVA por *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*. En el caso del IVA, existen diversas operaciones inmobiliarias que quedan sujetas al impuesto: la compra-venta, la construcciones y rehabilitación, hasta el arrendamiento de inmuebles. Ello debe ligarse con el artículo 5 LIVA y establecer quiénes son empresarios o profesionales. Así, el primer apartado, habla del supuesto más generalizado (quienes *“realicen las actividades empresariales o*

---

<sup>42</sup> CALVO VÉRGEZ, J., *“La necesaria delimitación IVA-Transmisiones Patrimoniales Onerosas en el ámbito inmobiliario a la luz de la incompatibilidad existente entre ambos impuestos: aspectos conflictivos”*, en *Gaceta Fiscal*, núm. 251, 2006, p. 87.

profesionales” y que en el segundo apartado del artículo 5 especifica como aquéllas que “impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos (...)”. No obstante, el artículo 5.1 c) especifica que serán empresarios o profesionales los que únicamente “realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo” en clara alusión a los arrendadores de bienes (sólo en ese caso). También se considerarán empresarios o profesionales aquellos que urbanicen terrenos o se encarguen de la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones dirigidas a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea de forma ocasional (art. 5.1 d LIVA).

Finalmente, el artículo 5.3 presume el ejercicio de actividades empresariales o profesionales en los supuestos del art. 3.º del Código de Comercio y cuando para la realización de las operaciones definidas en el art. 5 se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

El apartado segundo especifica que se consideran realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) *“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.*

b) *Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.*

c) *Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario”.*

Además, la sujeción al IVA se produce independientemente de los fines o resultados buscados en la actividad empresarial o profesional en la operación en concreto (art. 4.3 LIVA).

También se debe destacar que, si los inmuebles forman parte del patrimonio empresarial del sujeto pasivo y se transmite una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, estaríamos ante

un caso de no sujeción del IVA según el artículo 7 de la LIVA. En estos casos, como han determinado los Tribunales Económico-Administrativo Centrales<sup>43</sup>, la transmisión de elementos afectos a una rama de la actividad empresarial de la entidad vendedora susceptible de funcionamiento autónomo constituye el hecho imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Como determina el artículo 7.5 de la LITP “*quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido*”.

#### ▪ Sujeto pasivo

Son sujetos pasivos del IVA las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto salvo lo dispuesto por la Ley en los casos de inversión del sujeto pasivo (art. 84.1.1º LIVA). Cuando quien realice la operación gravada no esté establecido en el Territorio de Aplicación del Impuesto (en adelante, TAI) español, se producirá la situación conocida como “inversión del sujeto pasivo”, consistente en que el pago del IVA se exigirá del destinatario de la entrega del bien o la prestación del servicio residente en la Península o Baleares, mediante una autoliquidación especial (art. 84.1.2º LIVA). Otro supuesto de inversión del sujeto pasivo corresponde a las denominadas operaciones triangulares, realizadas, por ejemplo, entre un empresario residente en un país tercero a la UE, otro empresario residente en un país comunitario que no sea España y un empresario residente en nuestro país.

En este sentido, es necesario determinar el concepto de empresario a efectos de IVA. Las particularidades que presenta la calificación legal de empresario a efectos de IVA son las siguientes<sup>44</sup>:

---

<sup>43</sup> Fundamento de Derecho Tercero de la resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015. Unidad resolutoria: Vocalía Octava. Disponible en: <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCTeac/criterio.aspx?id=00/06307/2011/00/0/1&q=s%3D1%26rn%3D%26ra%3D%26fd%3D%26fh%3D%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D1%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D0%26pg%3D5>

<sup>44</sup> NAVAS OLÓRIZ, J.I., “Régimen fiscal...”, op. cit., p. 7.

a) Las sociedades mercantiles. Respecto de ellas, toda su facturación está sujeta a IVA sin que se tenga que concretar si está o no incluida “en el ámbito de su actividad empresarial”.

b) Los arrendadores de bienes. Son siempre empresarios a efectos de IVA. La persona física no empresario que alquila un local, es empresaria a efectos de IVA pues dice la ley que son empresarios *“Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”*.

c) Los empresarios inmobiliarios. Para la delimitación de su concepto no es precisa la habitualidad pues son empresarios quienes, aunque sea ocasionalmente, efectúen: la urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación destinadas en todos los casos a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título (art. 5.1 d) LIVA). Así, por ejemplo, un particular que urbanice un terreno y venda dicha edificación, ya sea una casa o pisos, será considerado empresario y deberá repercutir IVA al comprador.

Los sujetos pasivos estarán obligados al pago del IVA, teniendo el derecho-deber de repercutirlo en la factura, desglosado del precio de venta, a la persona que reciba el bien o servicio prestado.

- **Base imponible**

En las operaciones interiores gravadas por el régimen general del IVA, la base imponible se determina según el régimen de estimación directa, independientemente de la estimación indirecta prevista con carácter subsidiario para los supuestos contemplados por el artículo 50 de la LGT. Así, la base imponible coincidirá con el importe total de la contraprestación exigida por la operación gravada, considerándose parte del mismo cualquier concepto cobrado al cliente, pero no las cantidades que, aun figurando en el importe exigido, no representen una contraprestación o tengan la mera condición de suplidos (sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente en virtud de mandato expreso de éste) (Art. 78.3.3º LIVA).

Tenemos, pues, que la base imponible estará constituida no sólo por el precio exigido por la entrega del bien o la prestación del servicio, sino también por: a) el importe de los servicios accesorios (envases, embalajes, transporte, seguros, comisiones, etc.); b) las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto (concedidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, cuando se determinen con anterioridad a la realización de las operaciones); c) los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas (Impuestos Especiales, etc., excepto el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte); d) las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas; y e) el importe de las deudas asumidas por el destinatario de dichas operaciones como contraprestación total o parcial de las mismas (art. 78.2 LIVA).

Por lo contrario, no se incluirán en la base imponible (art. 78.3 LIVA): a) las indemnizaciones que, por su naturaleza, no constituyan contraprestación del hecho imponible; b) los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella (no así las minoraciones que supongan remuneración de otras operaciones); c) los intereses por el aplazamiento en el pago, si el vencimiento es posterior a la realización de la operación sujeta a gravamen; y d) los suplidos por cuenta y nombre del cliente.

Así, por ejemplo, pensemos en la adquisición de un local que constituye primera entrega por 100.000€ y unos intereses del 7% a pagar al año de realizada la transacción (intereses a pagar por un préstamo personal). El IVA que soportará el comprador del local, en el caso de que el vendedor sea un empresario, será del 21% y la base imponible será de 100.000€ “el importe total de la contraprestación exigida por la operación gravada” sin tener en cuenta los intereses, tal y como se ha dicho previamente.

Se debe tener en cuenta que se suprime la letra ñ) del número 18 del apartado Uno del artículo 20 LIVA, que regulaba la exención de los servicios prestados por **Notarios** y **Registradores** relaciones con operaciones financieras exentas. La supresión de esta tiene exención se debe al Dictamen de la Comisión Europea de 24 de octubre de 2014 (Asunto nº 2011/4031) en virtud del cual se requería a España para que modificase su normativa

interna, por cuanto la exención prevista en la ahora derogada letra ñ) del número 18 del apartado Uno del artículo 20, no estaba prevista en la legislación comunitaria sobre el IVA. Debe reseñarse que España no procedió a la supresión de esta exención en el plazo requerido de dos meses por lo que fue objeto de la correspondiente demanda ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no habiendo dictado sentencia a la presente fecha. Por lo que, si hubiera gastos del notario y registrador, los mismos se incluirían en la base imponible de acuerdo con el art. 78.2 1º LIVA.

- **Tipo de gravamen**

Existen actualmente tres tipos de gravamen en el IVA: el general, el reducido y el superreducido: del 21, el 10 y el 4%, respectivamente.

Hasta el 1 de julio de 2010, los tipos general y reducido eran del 16 y del 7%, respectivamente. La Ley 26/2009, de 23 de diciembre de 2009, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, los incrementó hasta el 18 y el 8%. Posteriormente, el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, incrementó nuevamente los tipos impositivos general y reducido con efectos desde el 1 de septiembre de 2012, quedando, como se ha señalado, el tipo impositivo general en un 21% y el reducido en un 10%. Asimismo, varias categorías de entregas de bienes y prestaciones de servicios dejaron de tributar al tipo reducido y pasan a hacerlo al tipo general.

El primero de ellos tiene carácter residual y se aplica a todas aquellas operaciones que la Ley no declare explícitamente gravadas al 10 o al 4%.

A los efectos de las operaciones inmobiliarias, se aplica el tipo impositivo del 10% (o el 4% en el caso de que estemos ante viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública) a las entregas de edificios o parte de los mismos idóneos para su empleo como viviendas, independientemente del destino que finalmente tengan (por ejemplo, despacho profesional).

Se aplicará el 10% a las entregas de garajes (máximo 2 por viviendas) y anexos (sótanos, buhardillas o trasteros, escaleras, ascensores, etc), siempre y cuando se transmitan conjuntamente a la vivienda (art. 91.1.7º LIVA), es decir, en el mismo acto y fecha de la entrega de la misma, a pesar de que se documente en contrato privado distinto. Los garajes y anexos deben estar situados en el mismo edificio que la vivienda.

La entrega de viviendas con sus terrenos accesorios realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad, tributarán al 10% siempre y cuando estos no superen los 5.000 metros cuadrados; el exceso tributará al régimen general (21%) (art. 91.1.7º LIVA).

Tributarán al tipo del IVA del 21% las entregas de locales de negocio, las edificaciones objeto de demolición para construir nuevas promociones urbanísticas, los inmuebles en construcción integrados por el solar y la estructura de hormigón; las entregas de edificios en curso de construcción, la importación de los elementos componentes desmontados de viviendas de madera.

## 2.1.2 Hechos configuradores del ITP y AJD

- **Hecho imponible**

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del ITP y AJD, el hecho imponible del ITP y AJD son las transmisiones patrimoniales onerosas; las operaciones societarias; y los actos jurídicos documentados. A efectos del presente trabajo, nos interesará la primera modalidad (las TPO) que es donde surge la delimitación con el IVA, aunque también aparecerá la modalidad de AJD.

Asimismo, el artículo 6.1 de la Ley del ITP y AJD, el impuesto se exigirá por las TPO de bienes y derecho, independientemente de su naturaleza, que se sitúen, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en el extranjero siempre que el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en nuestro país. No se exigirá el impuesto por las TPO de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, situados en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera

que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español.

Se consideran transmisiones patrimoniales sujetas, de acuerdo con el artículo 7:

*“A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.*

*B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos”.*

#### ▪ **Sujeto pasivo**

El sujeto pasivo en el pago del ITP modalidad TPO será:

*“a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.*

*b) En los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos y las certificaciones a que se refiere el artículo 206 de la Ley Hipotecaria, la persona que los promueva, y en los reconocimientos de dominio hechos a favor de persona determinada, ésta última.*

*c) En la constitución de derechos reales, aquel a cuyo favor se realice este acto.*

*d) En la constitución de préstamos de cualquier naturaleza, el prestatario.*

*e) En la constitución de fianzas, el acreedor afianzado.*

*f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.*

*g) En la constitución de pensiones, el pensionista.*

*h) En la concesión administrativa, el concesionario; en los actos y contratos administrativos equiparados a la concesión, el beneficiario”.*

#### ▪ **Base imponible**

De acuerdo con el art. 10, la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Sólo serán deducibles las cargas que reduzcan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. No obstante, existen otras reglas particulares, por ejemplo, en el caso de usufructos o derechos reales de uso y habitación que, por extensión, no serán tratados en el presente trabajo.



- **Tipo de gravamen**

La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos:

En el caso de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

En el caso de que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 6% a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4%, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado (Art. 11.1 LITP).

Cuando un mismo acto o contrato comprenda bienes muebles e inmuebles sin especificación de la parte de valor que a cada uno de ellos corresponda, se aplicará el tipo de gravamen de los inmuebles (art. 11.2 LITP).

### 2.1.3 Delimitación de IVA y del ITPO

Ambos impuestos están, en el ámbito inmobiliario, estrechamente relacionados por lo que se hace oportuno tratarlos en el mismo punto.

Las transmisiones patrimoniales onerosas suponen para el adquirente un acto de consumo gravado por un impuesto específico (ITP). No obstante, en cuanto que la transmisión puede ser un acto empresarial, puede estar también sujeta al IVA. Se hace necesario, pues, delimitar ambos impuestos y determinar cuándo una entrega de bienes o

prestación de servicios está sujeta a uno o a otro, pues ambos son incompatibles entre sí y la sujeción a uno de ellos supone automáticamente la no sujeción al otro<sup>45</sup>. Sin embargo, están sujetas a ITP y AJD, las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles que gozan de exención del IVA.

La explicación del IVA y el ITP está regulada claramente y con precisión en la legislación de ambos tributos, aunque la sujeción al segundo de ellos de las transmisiones de inmuebles exentas, con la complicación añadida de la opción de renunciar a la exención, o no sujetas al IVA, crea problemas de separación entre ambos tributos. La complejidad a la hora de determinar el impuesto que grava una determinada operación se plasma en la aplicación práctica de estos tributos, donde no siempre es fácil asignar determinadas operaciones a uno u otro de ellos y, a veces, se producen liquidaciones por los dos impuestos<sup>46</sup>.

La delimitación de ambos impuestos se recoge en el artículo 7 del Texto Refundido del ITP y AJD, apartado quinto, que establece que no estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas" las transmisiones y demás operaciones enumeradas en dicho artículo *“cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA”*. No obstante, quedarán gravadas por el ITP en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, *“las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos en el IVA”*.

La concreción anterior se completa con lo dispuesto en la LIVA. De acuerdo con lo contemplado en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al Impuesto *“las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*. A continuación, añade que las operaciones sujetas a este impuesto no lo estarán a la

---

<sup>45</sup> NAVAS OLÓRIZ, J.I., “Régimen fiscal. Mercado inmobiliario y mercado hipotecario. Disfunciones”, *LA LEY*, núm. 1, 2009, p. 7.

<sup>46</sup> PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., “Algunas cuestiones relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Carta Tributaria*, núm. 3, 2005, p. 1.

modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD (art. 4.4 LIVA). No obstante, lo anterior, sí pueden quedar sujetas a dicha modalidad las entregas y arrendamientos de inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, cuando estén exentos del IVA, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención (Art. 20.2 LIVA).

En resumen, si las transmisiones son realizadas por empresarios o profesionales llevará IVA, si lo realizan particulares, ITP. Ahora bien, cuando esté exento de IVA, en los casos de entregas y arrendamientos de inmuebles, y de constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, llevará ITPO a no ser que se renuncie a la exención (sólo cuando se den los requisitos establecidos para ello).

- **Entrega de segundas y posteriores entregas de edificaciones**

El artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992, establece que estarán exentas del IVA las segundas y posteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

Se considera “primera entrega” de viviendas aquellas que se adquieren al promotor cuando la construcción o rehabilitación esté terminada, salvo que las viviendas se hubiesen utilizado de forma continuada por un plazo igual o superior a dos años por personas distintas de los adquirentes. Es decir, si el promotor, una vez finalizadas las obras, alquila las viviendas y transcurridos dos años las pone a la venta, si las viviendas se adquieren por los propios arrendatarios, la entrega de las mismas supone una “primera entrega”, no así, si dichas viviendas se adquieren por personas distintas<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> AGENCIA TRIBUTARIA. IVA o Transmisiones Patrimoniales Onerosas en la compra de vivienda, 2017. Disponible en: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Ciudadanos/Vivienda/Tributacion\\_de\\_la\\_compra\\_de\\_la\\_vivienda/IVA\\_o\\_Transmisiones\\_Patrimoniales\\_Onerosas\\_en\\_la\\_compra\\_de\\_vivienda.html](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Ciudadanos/Vivienda/Tributacion_de_la_compra_de_la_vivienda/IVA_o_Transmisiones_Patrimoniales_Onerosas_en_la_compra_de_vivienda.html)

Se considerará que las obras de construcción de una vivienda están terminadas cuando se expide un documento o certificación de fin de obra por el arquitecto y aparejador que se encargaron de las mismas<sup>48</sup>.

De esta manera, las primeras entregas de viviendas (viviendas nuevas) tributan por el IVA. Por el contrario, las segundas y ulteriores entregas de viviendas (viviendas usadas) tributan por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (Concepto Transmisiones Onerosas) (ITP).

A la hora de renunciar a la exención se deben cumplir los requisitos reglamentariamente establecidos. En la STSJ de las Islas Baleares núm. 547/1998<sup>49</sup> se declara que “ni hubo renuncia ni se formuló declaración suscrita por el adquirente, limitándose la escritura a señalar que se trataba de operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Además, la recurrente, Agencia de Viajes sujeta al Decreto 9/1988 de la Comunidad Autónoma, tiene como actividad empresarial la mediación y/u organización de servicios turísticos, resultando de la escritura citada que no adquirió las fincas en el ejercicio de esa actividad sino como dación en pago de deuda dineraria, de modo que no concurría aquí el requisito material de que el adquirente fuese sujeto pasivo del IVA que actuase en la operación en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional -artículo 20.1.22 y 2 de la Ley 37/1992 y artículo 8 del Real Decreto 1624/1992. El artículo 20.2 de la Ley 37/1992 (...) exige que el adquirente sea sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, ocurriendo aquí que, mientras la actividad de la actora se extiende -y limita- a la mediación y organización de servicios turísticos, la adquisición fue producto de la dación en pago de una deuda dineraria”. Por lo tanto, no cabe la renuncia a la exención ni se puede sobreentender su renuncia, estando la operación sujeta a ITP.

La jurisprudencia se ha pronunciado en diversas ocasiones a la hora de delimitar la aplicación de ambos impuestos en cada caso. Así, la venta de un edificio rehabilitado es

---

<sup>48</sup>AGENCIA TRIBUTARIA. IVA o Transmisiones Patrimoniales Onerosas en la compra de vivienda, 2017. Disponible en: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Ciudadanos/Vivienda/Tributacion\\_de\\_la\\_compra\\_de\\_la\\_vivienda/IVA\\_o\\_Transmisiones\\_Patrimoniales\\_Onerosas\\_en\\_la\\_compra\\_de\\_vivienda.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Ciudadanos/Vivienda/Tributacion_de_la_compra_de_la_vivienda/IVA_o_Transmisiones_Patrimoniales_Onerosas_en_la_compra_de_vivienda.shtml)

<sup>49</sup> Recurso contencioso-administrativo núm 1393/1996. JT 1998/1286. Ponente: D. Pablo Delfont Maza. FJ 2.

primera transmisión que tributa por IVA (Consulta Vinculante D.G.T. de 19 de noviembre de 2010). No es inmediata rehabilitación de una edificación el derribo y construcción de otro inmueble, por lo que la entrega de aquélla está exenta del IVA y tributa por ITP (Consulta Vinculante D.G.T. de 8 de marzo de 2010). Si las obras afectan a la estructura del inmueble hay rehabilitación y no reparación y su venta tributa por IVA y no por ITP (TEAC 16-1-97). Está exenta del IVA y tributa por ITP la transmisión por el promotor a un segundo arrendatario que utilizó la nave más de dos años (TEAC 24-4-97).

Ahora bien, se puede renunciar a la exención del IVA en las entregas de inmuebles siempre que se den los siguientes requisitos:

1) Que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado (art. 20.2). Se entiende que el adquirente tiene derecho a la deducción total o parcial cuando realice, al menos, algunas operaciones no exentas del impuesto.

2) Asimismo, el transmitente debe ser sujeto del IVA y tener el bien que transmite afecto a su actividad empresarial o profesional.

3) El adquirente debe comunicar fehacientemente su calidad de sujeto pasivo del IVA con derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado en la adquisición del inmueble y el transmitente debe comunicar, a su vez, la renuncia a la exención por parte del transmitente del inmueble.

#### ▪ **Inmueble que constituya una actividad económica**

Para VIANA BARRAL y DE LA PUENTE “una interpretación literal de la norma comunitaria y de los criterios señalados por la sentencia *ZitaModesSàrl*<sup>50</sup> podría llevar a considerar que un solo inmueble o conjunto de inmuebles aislado, por su calidad, valor o capacidad teórica de funcionamiento autónomo podría constituir *per se* una actividad

---

<sup>50</sup> La Directiva 2006/112/F habilita a los Estados miembros para que “*consideren que la transmisión a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a la sociedad de una universalidad total o parcial de bienes no suponga la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúe la personalidad del cedente. La actual regulación del precepto está influenciada por la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sala V, de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, caso ZitaModesSàrl, en la que el Tribunal expuso que el propósito del legislador era evitar que se sobrecargue “la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, se recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado”*”.

económica, con lo que su transmisión quedaría bajo el ámbito de la regla de la no sujeción al IVA”<sup>51</sup>, tal y como hemos indicado anteriormente en el apartado del hecho imponible.

Si la transmisión no está sujeta al IVA no podría renunciarse puesto que no existe ninguna exención, lo que supondría para los bienes inmuebles comprendidos en la transmisión su sujeción al ITP, consecuencia que es justificada por el Alto Tribunal en su sentencia de 16 de diciembre de 2011 (Nº de recurso: 5/2009) (FJ 2º), en la consideración de que no es propio de la actividad del empresario ceder su actividad a un tercero. Esta afirmación es dudosa a tenor de la propia Ley del IVA, artículo 4, se entiende realizado en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluidas las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de sus actividades económicas que determinan su sujeción al Impuesto. Así pues, como indica la doctrina, *“la finalidad del precepto de evitar cargar la tesorería del beneficiario no se cumple, al implicar dicha no sujeción al IVA, en el caso de los inmuebles, la correspondiente sujeción a ITP”*<sup>52</sup>.

La interpretación que se ha realizado de la LIVA sobre lo que se entiende como mera cesión de bienes, sujeta a IVA, *“la transmisión de éstos (bienes arrendados) cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos que permita considerar la misma constitutiva de una unidad económica autónoma”* (art. 7.1 c LIVA), es de enorme interés a los efectos del presente trabajo. Así, SÁNCHEZ GALLARDO, que, como indica el profesor MENÉNDEZ GARCÍA, le ha otorgado importancia a la utilización de la conjunción disyuntiva “o” en la expresión dicha, entendiendo que al utilizar esa expresión la Ley *“está admitiendo implícitamente que cabe apreciar la existencia de una estructura organizativa suficiente, aunque falten medios humanos”*, en cuyo caso no estaría sujeta a IVA su transmisión<sup>53</sup>. En el mismo sentido, FALCÓN TELLA considera que si se transmiten *“todos los elementos alquilados o bien una parte significativa de ellos y estos elementos van a afectarse a una actividad empresarial o profesional del adquirente, la no sujeción no puede descartarse por el*

---

<sup>51</sup> VIANA BARRAL, V., y DE LA PUENTE, F., “La tributación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales de la transmisión de negocios inmobiliarios”, *Actualidad Jurídica*, Uría Menéndez, 2008, p. 16.

<sup>52</sup> ZEJALBO MARTÍN, J., “Notas sobre la tributación en el IVA de la transmisión de locales arrendados”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 59, 2013, pp. 283-284.

<sup>53</sup> MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, tomo, I, directores Pablo CHICO DE LA CÁMARA y Javier GALÁN RUIZ, Civitas, 2012, pp. 152 a 154.

*mero hecho de que no se transmitan, por ejemplo, los elementos personales o el local desde el que se lleva a cabo el alquiler*". Igualmente, PÉREZ ROYO apoya una interpretación muy flexible del concepto de unidad económica autónoma a efectos del IVA, concepto que no necesita "que se le añada infraestructura alguna de medios personales". Para PÉREZ ROYO es cierto que la jurisprudencia comunitaria dispone que la no sujeción no ampara la mera cesión de bienes, "pero cuando tales bienes sean existencias de la sociedad", lo que no sucede en este caso ya que los inmuebles cedidos en alquiler serán elementos del activo no corriente<sup>54</sup>.

En los casos de transmisión de bienes inmuebles que formen parte del patrimonio empresarial del sujeto pasivo y se transmita una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, en el sentido que acabamos de explicar, como han determinado los Tribunales Económico-Administrativo Centrales<sup>55</sup>, tal transmisión constituye el hecho imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este sentido, el artículo 7.5 de la LITP "*quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido*". La consecuencia es que se apliquen los tipos que, "*conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma*" (art. 11.1 a) de la LITP). En el caso de que la Comunidad Autónoma "*no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía*". Este tipo subsidiario es inferior al contemplado en la LIVA para la transmisión de bienes inmuebles.

---

<sup>54</sup>*Ibidem.*

<sup>55</sup> Fundamento de Derecho Tercero de la resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015. Unidad resolutoria: Vocalía Octava. Disponible en: <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCteac/criterio.aspx?id=00/06307/2011/00/0/1&q=s%3D1%26rn%3D%26ra%3D%26fd%3D%26fh%3D%26u%3D%26n%3D%26p%3D%26c1%3D%26c2%3D%26c3%3D%26tc%3D1%26tr%3D%26tp%3D%26tf%3D%26c%3D0%26pg%3D5>

## 2.2 IBI

La doctrina considera que gravar las manifestaciones la riqueza inmobiliaria constituye un recurso tributario idóneo para las Entidades locales, motivo por la que suele ser una exacción común de ese nivel de gobierno en la mayoría de los Estados de corte occidental<sup>56</sup>. De hecho, en nuestro país es la materia imponible por excelencia del sistema tributario local.

Esa imposición se ha articulado en nuestro ordenamiento mediante un tributo local, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), regulado básicamente en los arts. 60 a 77 TRLRHL, aunque también le afectan o se refieren a él las Disp. trans. 1.<sup>a</sup>, 2.<sup>a</sup>, 3.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup>, 9.<sup>a</sup>, 11.<sup>a</sup>, 12.<sup>a</sup>, 15.<sup>a</sup> y 18.<sup>a</sup> de dicho texto legal.

Según el artículo 60 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, el IBI es “*un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley*”.

La doctrina considera que esa calificación de directo es afortunada<sup>57</sup> ya que grava una manifestación de riqueza (la titularidad de ciertos bienes inmuebles) que refleja fielmente la capacidad económica del sujeto pasivo. Se considera que la renta y el patrimonio de los sujetos gravados por el IBI son señales claras de esa capacidad económica<sup>58</sup>.

La cualidad de directo se deduce también, desde un punto de vista jurídico, de la imposibilidad legal de repercutir la carga tributaria a un tercero que no forme parte de la relación jurídico-tributaria, lo que no impide para que pueda haber una transferencia económica del gravamen hacia otras personas.

---

<sup>56</sup> CEPA DUEÑAS, A., “Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)”, *VLEX*, 2016, p. 45.

<sup>57</sup> *Ibidem*.

<sup>58</sup> CALVO ORTEGA, R., “Principio de capacidad económica y prohibición de la doble imposición: prohibición de la doble imposición”, *VLEX*, 2001, p. 1.



El impuesto, que comenzó su andadura en el año 1990, pertenece al grupo de los obligatorios (art 59.1 TRLRHL), por lo que debe exigirse por todos los Ayuntamientos sin excepción alguna, salvo los del País Vasco y Navarra (art. 1.2 TRLRHL).

Además de la normativa tributaria debemos tener presente la normativa catastral, cuyo núcleo es el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), aprobado por el RD Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, completado después parcialmente por el R.D. 417/2006, de 7 de abril (BOE de 24/04/2006), por el que se desarrolla el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y por el RD 1464/2007, de 2 de noviembre (BOE de 20/11/2007), por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

Estamos ante un impuesto de gestión compartida, lo que quiere decir que el Estado se reserva algunas competencias en la materia (la capacidad de las Entidades Locales para su gestión no es absoluta, sino que se limita en los términos que establezca la Ley estatal)<sup>59</sup>. La causa de esta dualidad gestora, que no deja de generar enfrentamientos entre ambas Administraciones tributarias, ocasionando habitualmente dudas a los obligados, es la relevancia que tiene en nuestro sistema tributario el valor catastral de los inmuebles.

### 2.2.1 Hecho imponible

El hecho imponible del IBI es, según el artículo 61 del RD Legislativo 2/2004 “*la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:*

- a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.*
- b) De un derecho real de superficie.*
- c) De un derecho real de usufructo.*
- d) Del derecho de propiedad”.*

---

<sup>59</sup> JABALERA RODRÍGUEZ, A., “Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales”, *Universidad de Granada*, 2003, p. 96.

Por lo que, a efectos del presente trabajo, la propiedad inmobiliaria y otros derechos reales son gravados por el IBI. Al analizar su configuración podemos apreciar que se centra exclusivamente en los bienes inmuebles y que dichos bienes forman “el magma de su estructura”<sup>60</sup>. De ahí que estemos a un impuesto real ya que su hecho imponible no viene referido a una persona concreta, sino que grava manifestaciones de la riqueza sin tener en cuenta quienes las ostentan.

El apartado 2 de dicho artículo indica que la realización del hecho imponible a través de cualquiera de estos vínculos jurídicos con un bien inmueble, en el orden que figuran reflejados, determinará la no sujeción del inmueble urbano o rústico a las restantes modalidades.

En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.

El apartado 3 siguiente precisa que los bienes inmuebles rústicos, bienes inmuebles urbanos y bienes inmuebles de características especiales que menciona son los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro inmobiliario.

En el elemento objetivo de este hecho imponible se diferencia un aspecto material y uno espacial.

El elemento objetivo del hecho imponible lo constituyen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales, tres categorías excluyentes cuyas notas distintivas deben buscarse en la normativa catastral (art. 61.3 TRLRHL). En consonancia, el art. 6.1 TRLCI dispone que a los exclusivos efectos catastrales tiene la consideración de bien inmueble la parcela o porción de suelo de una misma naturaleza, enclavada en un término municipal y cerrada por una línea poligonal que delimita, a tales efectos, el ámbito espacial del derecho de propiedad de un propietario o de varios pro indiviso y, en su caso, las construcciones emplazadas en dicho ámbito, cualquiera que sea su dueño, y con independencia de otros derechos que recaigan sobre el inmueble.

---

<sup>60</sup> CEPA DUEÑAS, A., “Impuesto sobre...”, op. cit., p. 45.

Según el apartado 2 siguiente, también tendrán la consideración de bienes inmuebles, entre otros, los edificios sometidos al régimen especial de propiedad horizontal, los diferentes elementos privativos susceptibles de aprovechamiento independiente o los trasteros y las plazas de estacionamiento en “pro indiviso” adscritos al uso y disfrute exclusivo y permanente de un titular mediante escritura pública en la que se incluya su descripción pormenorizada (art. 21 del R.D. 417/2006).

El apartado 3 de este artículo dispone que a cada bien inmueble se le asignará como identificador una referencia catastral, constituida por un código alfanumérico que permite situarlo inequívocamente en la cartografía oficial del Catastro.

El elemento espacial del hecho imponible viene referido al ámbito territorial de ubicación de los bienes inmuebles, que no es otro que el término municipal. No obstante, en este punto la normativa catastral y la tributaria divergen en algunos casos.

Con carácter general, a efectos catastrales ese ámbito territorial es el término municipal, parcela o porción de suelo... enclavada en un término municipal, nos dice el art. 6.1 TRLCI, aunque hay alguna salvedad, ya que ese ámbito puede sobrepasar los límites de un término municipal, o de varios, como puede ocurrir en el caso de un derecho de superficie o de una concesión administrativa sobre los bienes inmuebles o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos, y también en el caso de los bienes inmuebles de características especiales, supuestos todos ellos en los que los inmuebles de que se trate forman un todo unitario con independencia del municipio en el que estén situados (art. 6.2 TRLCI).

El IBI puede considerarse como un impuesto nominal sobre el patrimonio, ya que formalmente grava el valor de los inmuebles y no sus rendimientos en cuya gestión intervienen tanto el Estado como los Entes locales<sup>61</sup>.

### 2.2.2 Sujeto pasivo

En el IBI, el elemento personal de la relación jurídico-tributaria está regulado en el art. 63.1 TRLRHL, que establece que “*son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas*

---

<sup>61</sup> CEPA DUEÑAS, A., “Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)”, *VLEX*, 2016, p. 45.

*naturales o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto”.*

Así pues, tendrán la condición de sujetos pasivos, en calidad de contribuyentes, y por este orden, los titulares (concesionarios) de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles que integran el contrato concesional o sobre los servicios públicos a que dichos bienes estén afectos, los titulares de un derecho real de superficie (superficiarios), los titulares de un derecho real de usufructo (usufructuarios), o los titulares de la propiedad (propietarios).

La gradación es excluyente, de forma que cuando se identifica uno de estos vínculos jurídicos entre un bien inmueble y el titular del derecho especificado en la norma, dejan de tener sentido, supuestos de no sujeción, los siguientes títulos que pudieran recaer sobre ese inmueble.

El párrafo siguiente del art. 63.1 TRLRHL introduce una regulación “ad hoc” para un supuesto específico, el de concurrencia de varios concesionarios con la condición de contribuyentes sobre un bien inmueble de características especiales, por ejemplo, una autopista, en el que cada uno de ellos lo será por su cuota, que se determinará en razón a la parte del valor catastral que corresponda a la superficie concedida y a la construcción directamente vinculada a cada concesión.

### 2.2.3 Base imponible

El art. 65 TRLRHL establece que *“la base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro inmobiliario”.*

En la base imponible del IBI vuelven a confluir ambas instituciones, la tributaria y la catastral, hasta llegar a identificarse la una con la otra, ya que el valor catastral se convierte en piedra angular de este impuesto al ser la medida o valoración de los inmuebles que constituyen su objeto, sin perjuicio de su incidencia en el conjunto del sistema tributario.

El art. 22 TRLCI dispone que *“el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro inmobiliario, y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones”*.

El art. 23.1 TRLCI establece que para determinar el valor catastral se podrán aplicar los siguientes criterios: la ubicación del inmueble, el coste de ejecución material de las construcciones, la calidad y la antigüedad edificatoria, entre otros.

Para esa misma clase de inmuebles, cuando el propietario tenga la condición de contribuyente por la superficie no afectada por las concesiones, actuará como sustituto del mismo el ente u organismo público al que se halle afectado o adscrito el inmueble o aquel a cuyo cargo se encuentre su administración y gestión, siendo este último, por tanto, responsable del ingreso, cuyo importe no podrá repercutir en el contribuyente, es decir, el propietario (art. 63.1 TRLRHL).

El art. 63.2 TRLRHL establece un supuesto de repercusión obligatoria. Las Administraciones públicas y los entes u organismos que acabamos de mencionar, en cuanto que sujetos pasivos del IBI, deberán repercutir la parte de la cuota líquida del impuesto en los terceros que mediante contraprestación hagan uso de sus bienes demaniales o patrimoniales. La cuota a repercutir se establecerá en proporción a la parte del valor catastral que afecte a la superficie utilizada y a la construcción directamente relacionada con cada arrendatario o cesionario del derecho de uso.

#### 2.2.4 Tipo de gravamen

El tipo de gravamen o, mejor dicho, tipos de gravamen que ha diseñado el legislador para el IBI son proporcionales y se aplican sobre toda la base liquidable<sup>62</sup>.

Como el impuesto se devenga el primer día del período impositivo y éste coincide con el año natural (art. 75 TRLRHL), la Ordenanza fiscal de los Ayuntamientos que quieran fijar o modificar los tipos impositivos aplicables en un período impositivo concreto debe estar aprobada definitivamente y publicada antes del día 1 de enero del año al que se refiere (art. 17.4 TRLRHL).

---

<sup>62</sup> CEPA DUEÑAS, A., “Impuesto sobre...”, op. cit., p. 48.

Hay, sin embargo, un caso especial. El art. 72.6 TRLRHL dispone que los Ayuntamientos que establezcan nuevos tipos de gravamen, por encontrarse el municipio respectivo en procedimientos de valoración colectiva de carácter general, deberán aprobar dichos tipos de forma provisional con anterioridad al inicio de las notificaciones individualizadas de los nuevos valores y, en cualquier caso, antes del 1 de julio del año inmediatamente anterior a aquel en que deban surtir efecto, dando traslado del acuerdo dentro de dicho plazo a la Dirección General del Catastro.

Los apartados 1 y 2 del art. 72 TRLRHL configuran la horquilla de tipos de gravamen de este impuesto, estableciendo los márgenes entre los que puede moverse el Ayuntamiento.

Por una parte, se indican los intervalos a los que deberá ajustarse el Ayuntamiento si hace uso de su capacidad de autoimposición, según la clase de bien inmueble de que se trate y, por la otra, se concretan los tipos aplicables en el caso de que el Ayuntamiento no haga uso de esa potestad, ya que el impuesto es obligatorio en todo el territorio nacional de régimen común y no precisa acuerdo previo de imposición para exigirlo.

El art. 72.1 TRLRHL dispone que *“el tipo de gravamen mínimo y supletorio será el 0,4% cuando se trate de bienes inmuebles urbanos y el 0,3% cuando se trate de bienes inmuebles rústicos, y el máximo será el 1,10% para los urbanos y el 0,90% para los rústicos”*.

El art. 72.2 TRLRHL establece que *“el tipo de gravamen aplicable a los bienes inmuebles de características especiales, que tendrá carácter supletorio, será del 0,6%”*. Los Ayuntamientos podrán establecer para cada grupo de ellos -grupos A, B, C y D, tal como los define el art. 23 del R.D. 417/2006, existentes en el municipio un tipo diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4% ni superior al 1,3%.

### **2.3 IRPF**

El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es un impuesto que grava la renta obtenida en un año natural por las personas físicas residentes en España o contribuyente, gravando tanto la titularidad de los bienes inmuebles como los rendimientos provenientes de los mismos. Este impuesto es el más importante en el

sistema tributario español, tanto por su importancia cuantitativa como recaudatoria. Además, el mismo permite aplicar los principios tributarios constitucionales, tales como el principio de progresividad, el de generalidad y el de capacidad económica.

### 2.3.1 Hecho imponible

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) contiene el hecho imponible del IRPF en su artículo 6. En éste, encontramos diversas modalidades: los rendimientos del trabajo, los rendimientos del capital, los rendimientos de las actividades económicas, las ganancias y pérdidas patrimoniales, y las imputaciones de renta.

Dentro de los rendimientos del capital, encontramos los que tienen como origen los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente (art. 21.2 a) de la LIRPF). Se considerará rendimientos íntegros propios de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, los que provengan del arrendamiento o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, independientemente de su denominación o naturaleza.

Cabe destacar que la mera titularidad de inmuebles no se considera rendimientos, sino imputación de rentas inmobiliarias (excluyéndose la vivienda habitual del contribuyente y el suelo no edificado). Tal y como establece el art. 85.1 LIRPF, *“En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo”*.

Por lo tanto, las rentas del capital inmobiliario son de dos tipos: las imputaciones de renta en el caso de que el inmueble no esté arrendado, no esté sujeto a una actividad económica o sea la vivienda habitual del contribuyente, o bien los bienes inmuebles arrendados, entre otros derechos reales. En este segundo caso, se podrán deducir ciertos

gastos como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, los tributos y recargos no estatales, entre otros (Art. 23 LIRPF).

### 2.3.2 Sujeto pasivo

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 8, son contribuyentes las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y las que la tengan en el extranjero por alguna de las circunstancias contempladas en el artículo 10 de la LIRPF, es decir, misión diplomática, oficinas consulares e Institutos en el extranjero.

### 2.3.3 Base imponible

La base imponible del Impuesto “*estará constituida por el importe de la renta del contribuyente*” (art. 15), incluyendo los rendimientos de capital inmobiliario y las imputaciones de renta. Éstos se integrarán dentro de la base imponible general del IRPF. Como establece el artículo 45 “*formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del aborro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*”.

Así, por ejemplo, pensemos en el alquiler de una vivienda a un sobrino por 1.200 € anuales con todos los gastos por cuenta del inquilino. El valor catastral de la vivienda (revisado en 2013) asciende a 100.000€ y el valor del suelo es del 30%. Estamos ante un rendimiento de capital inmobiliario, aplicando el mínimo por parentesco previsto en el art. 24 LIRPF<sup>63</sup>:  $1,1\% \times 100.000 = 1.100 \text{ €}$ . Aplicando los arts. 22 y 23 LIRPF, llegamos a un rendimiento íntegro de 1.200€ (superior al mínimo en caso de parentesco de 1.100€ y por tanto, el rendimiento íntegro es de 1.200€).

---

<sup>63</sup> El artículo 24 LIRPF, se remite al artículo 85 LIRPF, en el que se establece lo siguiente: “En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento”.



Supongamos ahora que un propietario de una finca rústica, dedicada a olivar, la cede en arrendamiento por un canon anual de 19.000 €, estando obligado el arrendatario, además, a ceder a la propiedad un hectolitro de aceite al año. En el ejercicio, el precio normal de mercado del aceite ha sido de 1 €/litro.

Según el art. 22 LIRPF, se computará como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, el importe que, por todos los conceptos se reciba del adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el IVA.

Por tanto, el Sr. Cortés deberá computar como rendimiento íntegro del capital inmobiliario la cantidad de 19.100 €:

- 19.000, como retribución dineraria, y
- 100, como retribución en especie (100 litros x 1 €/litro).

#### 2.3.4 Tipo de gravamen

En este caso, se aplicará la escala general, desglosando el tipo estatal y el tipo autonómico. Los contribuyentes por IRPF aplicarán dos escalas, la estatal y la autonómica. La escala a aplicar a la base liquidable general para determinar la cuota íntegra estatal (art. 63.1. 1ª) y la autonómica será la siguiente:

Base liquidable	Tipo Estatal aplicable	Tipo autonómico *aplicable	Tipo Total
Euros	Porcentaje	Porcentaje	Porcentaje
Hasta 12.450,00	9,50	9,50	19,00
Los siguientes 7.750,00	12,00	12,00	24,00
Los siguientes 15.000,00	15,00	15,00	30,00
Los siguientes 24.800,00	18,50	18,50	37,00
En adelante (a partir de 60.000 euros)	22,50	22,50	45,00

Fuente: Agencia Tributaria, Escala general a aplicar a partir del ejercicio 2016, 2016. Disponible en: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/\\_Campanas\\_/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_las\\_Personas\\_Fisicas\\_IRPF/\\_INFORMACION/Cuestiones\\_destacadas/N](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas_IRPF/_INFORMACION/Cuestiones_destacadas/N)

## 2.4 Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Desde hace años se ha fundamentado el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) en la participación de la sociedad en los incrementos de valor que han experimentado los terrenos; en ocasiones alegando el artículo 47 de la Constitución, a tenor del cual la comunidad ha de participar en las plusvalías que genere la actuación urbanística de los entes públicos.

En este sentido encontramos diversas sentencias, como la STS de 29 de abril de 1996<sup>64</sup>, o la del TSJ de las Islas Baleares 376/2001, de 3 de abril<sup>65</sup>, que redundan en un argumento ya utilizado, según el cual el Impuesto grava las plusvalías inmerecidas, que se deben a la actuación de la Administración, o simplemente a la evolución natural y ordinaria de las cosas (FJ 5), que implica que los sujetos titulares del supuesto incremento de valor deben concurrir al sostenimiento de los gastos públicos en proporción a la capacidad económica materializada (STSJ de Andalucía, Granada, 532/2003, de 24 de febrero<sup>66</sup>). El gravamen en los supuestos en los que la Administración no había llevado a cabo actuación alguna localizada en las cercanías del terreno se justificó por el TS, en una Sentencia de 20 de julio de 2001 (FJ 5), con el razonamiento de que no es necesario que la Administración haya llevado a cabo actuaciones en la calle concreta donde los terrenos se ubican, sino que hay que atender al conjunto de las realizadas en el término municipal, ya repercutan directamente en la zona, o en el municipio en general. Una manifestación tardía de esta opinión se encuentra en la CCV de la Dirección General de Tributos de 23 de enero de 2014 (V0153-14), a tenor de la cual el fundamento del Impuesto no es en realidad gravar el incremento real obtenido por el titular por la diferencia entre precios de venta y compra, de forma que con el Impuesto se pretende que se devuelva parte del beneficio obtenido de forma inmerecida.

---

<sup>64</sup> Sentencia núm. 4916/1996 de 29 de abril. RJ 1996/4916. Recurso núm. 3279/1993. Ponente: D. Ramón Rodríguez Arribas.

<sup>65</sup> Sentencia núm 376/2001 de 3 de abril. JT 2001/820. Ponente: D. Pablo Delfont Maza. FJ 2.

<sup>66</sup> Sentencia núm. 532/2003 de 24 de febrero de 2003. Recurso núm: 3606/1997. Ponente: Ernesto Eserverri Martínez.

#### 2.4.1 Hecho imponible

El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el artículo 104 en el que además se refiere a la naturaleza del Impuesto. En el número 1 califica al tributo como directo, y determina que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos, y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre los terrenos.

La lectura del artículo 104.1 pone de manifiesto determinadas cuestiones: en primer lugar, califica al Impuesto como directo, y determina que grava un incremento de valor, es decir, una manifestación de renta. En segundo lugar, utiliza el subjuntivo: “experimenten”, y se “ponga” de manifiesto, no el indicativo (se “pone”), lo que supone que se está refiriendo, según su sentido literal, a una hipótesis que puede producirse o no<sup>67</sup>.

Como manifiesta PÉREZ LARA, es un impuesto directo puesto que “*grava una manifestación directa de capacidad económica como es la renta obtenida por el contribuyente en las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana*”<sup>68</sup>, sin contemplar la repercusión legal de la cuota del impuesto a terceras personas ajenas a la obligación tributaria, a pesar de ser habitual su translación mediante acuerdos o pactos privados.

La definición del hecho imponible no hace referencia al elemento personal que lo realiza, configurándose el mismo en torno a las características objetivas del bien sometido a gravamen, como son los terrenos de naturaleza urbana y el incremento de valor que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión del derecho de propiedad o de la constitución o transmisión del derecho real de goce, limitativo del dominio sobre dichos terrenos. No se hace referencia a las circunstancias personales o familiares del sujeto titular de dichos bienes, aunque se recoja una bonificación en el caso de transmisiones lucrativas por causa de muerte a favor de descendientes y adoptados, cónyuge y ascendientes y adoptantes. Por ello, este impuesto se califica como objetivo y real.

---

<sup>67</sup> COLAO MARÍN, P.Á., “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2016, p. 1.

<sup>68</sup> PÉREZ LARA, J.M., “Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *Tirant online*, 2009, p. 1.

Por otro lado, su hecho imponible regula una dimensión cuantitativa, y la noción de entrada de patrimonio en el ámbito jurídico de un sujeto, es decir, de renta; termino este último que se reitera en la regulación del hecho imponible y en la de la base. No se puede dudar sobre que el Impuesto grava la obtención de una renta; no grava la titularidad de un patrimonio ni la transmisión de un elemento patrimonial. Esta es la opinión, no sólo de gran parte de la doctrina que lo ha estudiado en profundidad, sino de la doctrina administrativa y la jurisprudencia<sup>69</sup>. Por lo que respecta al hecho imponible, es de los que se han denominado de expresión cuantitativa, no de expresión estimativa; la propia noción de incremento suponga una referencia cuantitativa sin la cual no puede entenderse<sup>70</sup>. Cuestión

---

<sup>69</sup> En otro sentido, que matiza lo anterior al destacar las disfunciones en la estructura del tributo, BUENO MALUENDA, C., “Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)”, *Revista de Hacienda Local*, Vol. 27, núm. 80, 1997, p. 383 “*En la actualidad no podemos decir que el elemento objetivo del hecho imponible lo constituya la transmisión, sino la adquisición de una plusvalía que se manifiesta a través de una transmisión (de la propiedad o de un derecho real de disfrute) o de la constitución de estos derechos reales sobre un terreno urbano.... No podemos decir qué elemento objetivo sea la transmisión, porque no estamos ante un impuesto de naturaleza indirecta o que grave el tráfico de bienes, como ya hemos dejado dicho anteriormente, sino ante un impuesto directo cuyo objeto de gravamen es precisamente una renta, en este caso la plusvalía, que se incorpora al patrimonio del sujeto pasivo del impuesto. Sin embargo, analizada la estructura del Impuesto, llega a la siguiente conclusión: “El sistema, que hemos calificado de determinación objetiva, no se corresponde con la exigencia de gravar «incrementos reales». La base imponible así determinada, con notas de abstracción que rozan la inconstitucionalidad, suple la definición del hecho imponible y la integra, sustituyendo a aquella capacidad económica que se pretendía con un impuesto sobre las plusvalías, por otra totalmente diferente, la que se pone de manifiesto en el tráfico o en las alteraciones dominicales de este tipo de bienes ... Por este motivo concluimos que el impuesto que regula la L.R.H.L. no es un impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sino uno indirecto sobre las alteraciones dominicales de los terrenos urbanos”.* En el sentido de que grava una manifestación de renta, entre otras, y además de las que se citan en ellas: STSJ Castilla y León (Valladolid), 589/2000, de 31 de marzo (FJ 2º): “*Y es un impuesto que grava una manifestación evidentísima de renta, el enriquecimiento que una persona transmitente o adquirente según los casos, experimenta con ocasión de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, a título oneroso o lucrativo*”. Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra 01761/2013, de 18 de marzo: “*El impuesto grava una manifestación evidente de renta. No grava una transmisión, ni grava el patrimonio. Hemos de recalcar que lo que se está exigiendo aquí es el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, cuyo hecho imponible es ese incremento de valor puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad. No se está gravando el propio acto de transmisión, que constituye el hecho imponible de otro tributo (el de Transmisiones Patrimoniales o el del Valor Añadido, según los casos), ni tampoco la simple titularidad del inmueble, que también constituye hecho imponible de otro tributo distinto (Contribución Territorial)*”.

<sup>70</sup> RAMALLO MASSANET, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978, pp. 627 y siguientes.

distinta es que a la hora de perfilar el gravamen utilice el aspecto espacial (tenido en cuenta a los efectos de asignar un valor catastral) o el temporal.

#### 2.4.2 Sujeto pasivo

El contribuyente es aquella persona que obtiene el incremento de valor que ha experimentado el terreno, es decir, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio (art. 106):

- A título lucrativo, *inter vivos* (donaciones) o *mortis causa* (herencias), la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. Se establece como obligado tributario principal al adquirente.
- A título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate. En este tipo de operaciones la obligación material de tributar recae sobre el transmitente.

En el caso anterior, operaciones a título oneroso y siempre que el contribuyente sea persona física no residente en España, será sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

A efectos de notificación, la Administración suele comunicarse primeramente con aquel que aparezca como primero en la titularidad del bien, quedando obligado por la totalidad de la deuda frente a la Administración independientemente de la posterior reclamación o repetición posterior al resto de obligados solidarios, salvo que la ley disponga otra cosa, artículo 35.7 LGT<sup>71</sup>.

#### 2.4.3 Base imponible

La base imponible viene regulada, en lo fundamental, en el artículo 107. De acuerdo con él está constituida por el incremento de valor (de nuevo la noción de renta), puesto de

---

<sup>71</sup> BUSQUETS, J., “Guía para la reclamación del exceso de pago en la plusvalía municipal. Actualizada por la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017”, *VLEX*, 2017, pp. 5-8.

manifiesto en el momento del devengo y experimentado en un período máximo de 20 años. Inmediatamente hecho esto el artículo establece que, a efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, para lo cual se remite al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a los efectos de valoración de ciertos derechos), que a su vez define como base imponible el valor catastral del bien. Hecho esto establece un sistema de cálculo de la base que consiste en localizar un porcentaje anual determinado por cada Ayuntamiento dentro de unos límites, de forma que el incremento de valor de la operación gravada resulta de multiplicar el porcentaje anual por el número de años completos de generación del incremento, y aplicar el porcentaje resultante al valor del terreno con el fin de determinar la base.

#### 2.4.4 Tipo de gravamen

El tipo de gravamen, de acuerdo con el art. 108 del TRLRHL, es el establecido por cada Ayuntamiento en la ordenanza fiscal del impuesto sin que pueda superar el 30%. A la hora de fijar el tipo de gravamen, los Ayuntamientos pueden fijar un solo tipo de gravamen o, uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor, (hasta cinco años, hasta 10 años, hasta 15 años y hasta 20 años), siempre sin superar el límite anterior.

Recientemente, encontramos una sentencia importante que declara algunos aspectos de este impuesto. En la STC núm. 59/2017 de 11 de mayo<sup>72</sup>, se estima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4846/2016 declarando que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la LRHL son inconstitucionales y nulos, aunque únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor. Determina que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Carta Magna, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos casos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Por lo tanto, declara inconstitucionales aquellos preceptos que vulneran el principio de capacidad económica recogido en el art. 31.1 CE al no permitir a las Corporaciones Locales prescindir de la regla de cálculo legalmente

---

<sup>72</sup> Cuestión de inconstitucionalidad 4864/2016. Ponente: Don Andrés Ollero Tassara. RTC 2017/59.

establecida, aunque en las transacciones de los terrenos de naturaleza urbana se produzca una minusvaloración en el momento de la transmisión<sup>73</sup>.

Como indica el Fiscal General del Estado, sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la planteada en dicha sentencia, el TC se ha pronunciado nos recientemente en las SSTC 26/2017<sup>74</sup> y 37/2017<sup>75</sup>. En estas Sentencias se llegó a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas Normas Forales “a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el art. 31.1 CE” ( SSTC 26/2017 , FJ 3; y 37/2017 , FJ 3). Como se manifiesta en dichas sentencias, “una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo

---

<sup>73</sup> BUSQUETS, J., “Guía para la reclamación del exceso de pago en la plusvalía municipal. Actualizada por la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017”, *VLEX*, 2017, p. 7.

<sup>74</sup> Recurso 1012/2015. Fecha de resolución: 16 de febrero de 2017. Planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San Sebastián, en relación, de un lado, con diversos preceptos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipúzkoa, y, de otro, con los artículos 107 y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

<sup>75</sup> Recurso 6444/2015. Fecha de resolución: 1 de marzo de 2017. Se plantea la constitucionalidad de diversos preceptos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Álava, relativos al hecho imponible y la cuantificación de la base imponible y la gestión del impuesto. Asimismo, se controvierten dos artículos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, referidos a la base imponible y la gestión del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Se estima parcialmente la cuestión prejudicial de validez y se inadmite la cuestión de inconstitucionalidad. En aplicación de la doctrina sentada en la STC 26/2017, de 16 de febrero, la Sentencia declara, por un lado, la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos de la Norma Foral 46/1989 que regulan el cálculo de la base imponible y la cuota del impuesto que grava el incremento del valor de terrenos urbanos, y desestima la cuestión prejudicial de validez en todo lo demás. Por otro lado, inadmite la cuestión de inconstitucionalidad en lo relativo a la impugnación de los dos artículos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, pues su eventual inconstitucionalidad resulta irrelevante para tomar una decisión.

terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal” (STC 26/2017, FJ 3).

Tal y como indica la nota informativa núm. 32/2017, a partir de la publicación de la sentencia, corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevar a cabo “las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”.

A la espera de las novedades mencionadas, comentamos en este ejemplo la repercusión que supone para el contribuyente la errónea aplicación por los ayuntamientos de la fórmula para la determinación de la Base Imponible: tomando como valor inicial el valor catastral del suelo en el momento de la transmisión, siguiendo un ejemplo del autor BUSQUETS:

Formula errónea:

V.C. actual x nº de años x coeficiente / 100

Ejemplo de transmisión de un inmueble en el año 2017, donde el Valor Catastral del suelo es de 300.000 euros, en el que hemos detentado la propiedad durante 10 años y cuyo coeficiente por lo tanto será de 3,5.

Tendríamos:  $300.000 \times 10 \times 3,5 / 100 = 105.000\text{€}$  de Base Imponible, que se grava al 30 %, y la deuda tributaria será de: 31.500€.

Formula correcta:

Atendiendo a la aplicación de los artículos 104 y 107 de la LHL:  $[V.C. \text{ actual} \times \text{n}^\circ \text{ de años} \times \text{coeficiente de revalorización} / 100] \cdot 1 + (\text{n}^\circ \text{ de años} \times \text{coeficiente de revalorización} / 100)$

siendo:

$[300.000 \times 10 \times 3,5 / 100] / 1 + (10 \times 3,5/100) = 31.500 / 1,35 = 77.777,77\text{€}$  de



Base Imponible, que se grava al 30 % y la deuda tributaria resultante será de: 23.333,33€.

Quedando comprobado el perjuicio que sufre el contribuyente en el pago de la deuda tributaria generada con el sistema de cálculo actual, de un 29,93% de más.

Deuda tributaria= 31.500 - 23.333,33 = 8.166,67 => 29,93% que paga de más.

### III. CONCLUSIONES

Son diversos los impuestos que inciden sobre la propiedad inmobiliaria, como importante manifestación de la capacidad económica del individuo, puesto que constituye el criterio sustantivo más apto para la distribución justa de los impuestos. A diferencia de otras figuras tributarias, el impuesto se caracteriza por la ausencia de actividad administrativa una vez se pague dicho tributo a diferencia de las tasas y contribuciones especiales.

La propiedad es el derecho real por excelencia a diferencia de otros derechos reales parciales, aunque todos se caracterizan por la inmediatividad (el poder del ser humano sobre las cosas se desarrolla de forma directa) y la eficacia *erga omnes*. En el presente trabajo hemos puesto el acento en la propiedad inmobiliaria y en los distintos impuestos que recaen sobre la misma. La propiedad de bienes inmuebles y su adquisición reflejan manifestaciones de la capacidad económica de la persona física o jurídica que el ordenamiento jurídico se encarga de gravar con diversos impuestos. Además, ello es una exigencia del principio de generalidad.

Especialmente relevante es la diferenciación entre el IVA y el ITP puesto que ambos gravan las transmisiones de bienes inmuebles. La delimitación entre el IVA y el ITP está regulada claramente y con precisión en la legislación de ambos tributos, aunque la sujeción al segundo de ellos de las transmisiones de inmuebles exentas, con la complicación añadida de la opción de renunciar a la exención, o no sujetas al IVA, crea problemas de separación entre ambos tributos. La complejidad a la hora de determinar el impuesto que grava una determinada operación se plasma en la aplicación práctica de estos tributos, donde no siempre es fácil asignar determinadas operaciones a uno u otro de ellos. Si las

transmisiones son realizadas por empresarios o profesionales llevará IVA, si lo realizan particulares, ITP. Ahora bien, cuando esté exento de IVA, en los casos de entregas y arrendamientos de inmuebles, y de constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, llevará ITPO a no ser que se renuncie a la exención (sólo cuando se den los requisitos establecidos para ello).

Por otro lado, gravar las manifestaciones de la riqueza inmobiliaria constituye un recurso tributario idóneo para las Entidades locales, por ello en países como el nuestro, este tipo de entes gravan este tipo de manifestación. Buena muestra de ello es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En el caso del IBI, se considera que la titularidad de ciertos derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos, como el derecho de propiedad o el derecho real de superficie, refleja fielmente la capacidad económica del sujeto pasivo. Se presupone que la renta y el patrimonio de los sujetos llamados a contribuir son signos directos de esa capacidad económica. Por lo que respecta al IIVTNU se grava el incremento de valor que experimenten los terrenos, y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre los terrenos. Con este último impuesto se grava una manifestación directa de la capacidad económica como es la renta obtenida por el contribuyente en las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana.

Finalmente, no debemos olvidar el IRPF que grava tanto la titularidad de bienes inmuebles (a partir de las imputaciones de renta inmobiliaria, puesto que se considera realmente como una renta que el contribuyente debería haber obtenido) como los rendimientos obtenidos a partir de los mismos (por ejemplo, un alquiler o la cesión de derechos, calificados como rendimientos del capital inmobiliario). Ambos tributarán por la escala aplicable a la base general.

En ocasiones se produce una doble tributación interna en el caso de la venta de inmuebles y de titularidad de los mismos. Así, por ejemplo, en la venta de un terreno de naturaleza urbana llevaría IVA (si la realiza un empresario a un particular) y al mismo tiempo, IIVTNU si esa venta revela un incremento del valor de los terrenos.

## BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA, Escala general a aplicar a partir del ejercicio 2016, 2016. Disponible en:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/\\_Campanas\\_/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_las\\_Personas\\_Fisicas\\_\\_IRPF\\_/\\_INFORMACION/Cuestiones\\_destacadas/Novedades\\_Renta\\_2016/Tipos\\_y\\_escalas\\_de\\_gravamen\\_aplicables\\_a\\_partir\\_de\\_2016/Escala\\_general\\_a\\_aplicar\\_a\\_partir\\_del\\_ejercicio\\_2016.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/_Campanas_/Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas__IRPF_/_INFORMACION/Cuestiones_destacadas/Novedades_Renta_2016/Tipos_y_escalas_de_gravamen_aplicables_a_partir_de_2016/Escala_general_a_aplicar_a_partir_del_ejercicio_2016.shtml)

AGENCIA TRIBUTARIA. IVA o Transmisiones Patrimoniales Onerosas en la compra de vivienda, 2017. Disponible en:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos\\_/Ciudadanos/Vivienda/Tributacion\\_de\\_la\\_compra\\_de\\_la\\_vivienda/IVA\\_o\\_Transmisiones\\_Patrimoniales\\_Onerosas\\_en\\_la\\_compra\\_de\\_vivienda.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Ciudadanos/Vivienda/Tributacion_de_la_compra_de_la_vivienda/IVA_o_Transmisiones_Patrimoniales_Onerosas_en_la_compra_de_vivienda.shtml)

AGUALLO AVILÉS, Á., “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. Hacia un Derecho Financiero Constitucional (1)”, *Civitas: Revista de Derecho Financiero*, números 109/110, 2001.

ARANEDA, H., *Finanzas Públicas*, Colección Manuales Jurídicos, Tercera Edición, 1994.

BUENO MALUENDA, C., “Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)”, *Revista de Hacienda Local*, Vol. 27, núm. 80, 1997.

BUSQUETS, J., “Guía para la reclamación del exceso de pago en la plusvalía municipal. Actualizada por la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017”, *VLEX*, 2017.

CALVO ORTEGA, R., “Principio de capacidad económica y prohibición de la doble imposición: prohibición de la doble imposición”, *VLEX*, 2001.

CALVO VÉRGEZ, J., “La necesaria delimitación IVA-Transmisiones Patrimoniales Onerosas en el ámbito inmobiliario a la luz de la incompatibilidad existente entre ambos impuestos: aspectos conflictivos”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 251, 2006.

CEPA DUEÑAS, A., “Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)”, *VLEX*, 2016.

COLAO MARÍN, P.Á., “Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2016.

COLLADO YURRITA, M.Á., y LUCHENA MOZO, G.M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Atelier, 3ª edición, 2013.

CORRAL GUERRERO, L., *El impuesto: un enfoque integrador*, Cuadernos de Estudios Empresariales, núm. 5, Madrid, 1995.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Ed. Civitas, Madrid, 1985

ESEVERRI MARTÍNEZ, E., LÓPEZ MARTÍNEZ, J., PÉREZ LARA, J.M., y DAMAS SERRANO, A., *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “Tributación de los contratos de publicidad”, en *“Marca y publicidad comercial. Un enfoque interdisciplinar”*, edición nº 1, Editorial LA LEY, Madrid, 2009.

GOROSPE OVIEDO, J.I., y HERRERA MOLINA, P.M., La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, 2007.

JABALERA RODRÍGUEZ, A., “Gestión tributaria local. El procedimiento de aplicación de los impuestos municipales”, *Universidad de Granada*, 2003.

LASARTE, C., *Propiedad y derechos reales de goce*, Marcial Pons, 10ª edición, Tomo Cuarto, 2010.

MARCOS FERNÁNDEZ, F., y SÁNCHEZ SUAREZ, F., *Los impuestos sobre los grandes establecimientos comerciales (IGEC): un análisis jurídico y económico*, Aranzadi, Cizur Menor, 2005.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 26ª edición, 2015.

MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, tomo, I, directores Pablo CHICO DE LA CÁMARA y Javier GALÁN RUIZ, Civitas, 2012.

MENÉNDEZ MORENO, A., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Lex Nova, 10ª edición, 2009.

MORENO FERNÁNDEZ, J.I., “Tasas y precios públicos: algunas consideraciones a la luz de la doctrina constitucional”, *Fundación Democracia y Gobierno Local*, 2005.

MORENA MORÁN, S., “El principio de igualdad y su incidencia en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Revista Online de Estudiantes de Derecho*, núm. 3, 2013.

NAVAS OLÓRIZ, J.I., “Régimen fiscal. Mercado inmobiliario y mercado hipotecario. Disfunciones”, *LA LEY*, núm. 1, 2009.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J., “Algunas cuestiones relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *Carta Tributaria*, núm. 3, 2005.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Fundamentos de Derecho impositivo estatal*, Edersa, Madrid, 1995.

PÉREZ LARA, J.M., “Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *Tirant online*, 2009.

PÉREZ LUÑO, A.E., “Sobre la igualdad en la Constitución española”, *Anuario de filosofía del Derecho*, núm. 4, 1987.

RAMALLO MASSANET, J., “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 20, 1978.

RAMOS PRIETO, J., “La supresión del impuesto sobre operaciones societarias, consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás”, *Quincena Fiscal*, núm.1, 2012.

REDACCIÓN WOLTERS KLUWER, “Bienes inmuebles”, 2017. Disponible en: [http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDcyMTtbLUouLM\\_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoApTkm1DUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNDcyMTtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoApTkm1DUAAAA=WKE)

ROSEMBUJ, T., *Elementos de Derecho Tributario*, Promociones y publicaciones universitarias PPU, Vol. II, Barcelona, 1989.

SÁNCHEZ SILVESTRE, M<sup>a</sup>.Á., “Análisis del conflicto IVA – ITPO en las operaciones inmobiliarias”, *Tesis Doctoral*, Valencia, 2015.

VIANA BARRAL, V., y DE LA PUENTE, F., “La tributación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales de la transmisión de negocios inmobiliarios”, *Actualidad Jurídica*, Uría Menéndez, 2008.

ZEJALBO MARTÍN, J., “Notas sobre la tributación en el IVA de la transmisión de locales arrendados”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 59, 2013.