



---

# Universidad de Valladolid

Facultado de Derecho

Grado en Derecho

**La Financiación de las Haciendas Locales: Análisis y evolución del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**

Presentado por:

**Pedro Martínez Domingo**

Tutelado por:

**Francisco Javier Martínez Iranzo**

## **ABSTRACT**

### **Español**

Este trabajo de fin de grado abordara la financiación de las haciendas locales y su relevancia en el panorama jurídico, un tema de vital importancia pues la búsqueda de un sistema óptimo de recaudación y asignación de recursos no solo es necesario por motivos tributarios prácticos, sino que, además su necesidad también deriva de los principios tributarios contenidos en nuestra carta magna. Este trabajo también analizara la evolución del municipalismo a lo largo de la historia y como aborda los problemas que surgen a lo largo de los siglos hasta la situación actual. Cabe remarcar que históricamente siempre ha habido una tensión entre las entidades locales y las entidades estatales no solo en cuestión de prerrogativas o gestión de recursos sino también por razones de carácter político. Esta situación de tensión se ha prolongado a lo largo de la historia de España sin una solución unitaria y clara debido a la heterogeneidad en el régimen de los municipios. El ejemplo más representativo de estos problemas y elemento fundamental de análisis de este trabajo es el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos, un tributo de naturaleza local, que grava los incrementos de valor en los terrenos urbanos que se transmiten. Aunque aparentemente no parece que pueda haber mayores complicaciones este tributo ha sido objeto de varias críticas desde su nacimiento, siendo el más importante, la necesidad de diseñar un sistema que apreciase el valor real inmobiliario necesario para aplicar el tributo apropiadamente mientras se garantizaba que los municipios tendrían recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines. Se hará un análisis en particular sobre la reciente crisis jurídica del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana cuyo sistema de cálculo del valor objetivo no apreciaba el mercado real y en ocasiones se limitaba a ofrecer un valor artificial. Esta falta de apreciación del mercado real se hizo aparente con la crisis inmobiliaria del 2008 cuando los precios de la vivienda se desplomaron, una caída de los precios que no apreciaba el sistema de cálculo objetivo, obligando al Tribunal Constitucional en su Sentencia 59/2017 de 11 de mayo a declarar inconstitucional parte de los artículos que regulan el sistema de cálculo de la base imponible del impuesto e instando al legislador a corregir la normativa. Lejos de encontrar una solución el legislador no hizo nada al respecto incluso después de la STC 126/2019 de 31 de octubre y la STC 182/2021 de 26 de octubre donde el tribunal reiteró la responsabilidad y necesidad del legislador para actualizar la normativa mientras declaraba la inconstitucionalidad del artículo 107.2 del TRLRHL, artículo fundamental del IIVTNU. Fue finalmente con el Real Decreto 26/2021,

de 8 de noviembre donde el gobierno pudo abordar la problemática acumulada por los años. La nueva modificación y sus novedades se analizarán en este trabajo donde se destacarán cuáles son los cambios más fundamentales y sus posibles consecuencias en nuestro ordenamiento.

## **Ingles**

This final degree project will be analysing the financing of the local entities and its magnitude in the legal scene, it's a subject of great value for the need of an optimal system, to collect taxes and asign resources is not only because of practical tributary matters but also because of the tributary principles that our constitution preaches. This work will also analyze its historical evolution and how did it deal with the complications it found to obtain its objectives. It is well known that the relation between the local entities and the central entities always have been complicated, not only with matters such as its authority to apply taxation or to manage its own resources but also because of political power struggle. This awful situation has been prolonged over the years in Spain with no aparent solution due to the disparity of the local competences. One of the best examples of this problematic that is the central core of this project is the Tax on the Increase in Value of Urban land, a local levy that taxes the increase of the urban land once you convey it. At a first glance it doesn't look complicated but the truth is this tax has been very criticized even from the very beginning being the major problem the need of a system that could reflect the real-estate market in order to apply the tax correctly and at the same time to have enough resources in order to attain its objectives. This work will also make an approach to the legal crisis that originated in 2008 when the value of housing plummeted without it being reflected in the objective system of value that configured the tax. This problem made the Constitutional Court in its sentence 59/2017, May 11th to declare the articles that regulated this objective system of value unconstitutional urging the legislator to update the law. Far from finding a solution this situation persisted even after the sentences 126/2019, October 31th and 182/2021, October 26th from the Constitutional Court reaffirming its position and calling out the legislator to update the law and end the crisis. This work project will analyse the last update brought from the government with the Royal Decree 26/2021, November 8th, examining the approach with the new modifications, how it resolves the current problems and the future consequences of its implementation in our legal system.

**Key Words:** Financiación de las Haciendas Municipales, Municipalismo en España, Plusvalía municipal, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Real Decreto 26/2021.

## Índice

1. **Introducción: El municipalismo en España (página 7)**
  1. **Municipalismo en el período Romano (página 7)**
  2. **El municipalismo en el período medieval (página 8)**
  3. **El municipalismo con la Constitución de 1812 y el siglo XX (página 11)**
  4. **El municipalismo tras la guerra civil de 1936 (página 12)**
  5. **El municipalismo con la Constitución de 1978 (página 13)**
  6. **El municipalismo español en el siglo XXI (página 17)**
  
2. **Evolución y antecedentes históricos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos (página 18)**
  1. **Orígenes y causas del impuesto (página 18)**
  2. **Antecedentes y primeros intentos de regulación (página 19)**
  3. **Historia del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos urbanos (página 20)**
  
3. **El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos como tributo (página 29)**
  1. **Competencia para regular las Haciendas Locales (Página 29)**
  2. **Principios tributarios generales (página 30)**
  3. **Los recursos de los municipios (página 32)**
  4. **Principios Tributarios Locales (página 33)**
  
4. **Análisis y objeto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos (página 34)**
  1. **Impuesto real, objetivo y directo (página 34)**
  2. **Impuesto instantáneo (página 35)**

3. Impuesto proporcional (página 35)
  4. Impuesto de exacción voluntaria o facultativa (página 36)
  5. Gravamen sobre la renta (página 36)
  6. Hecho Imponible (página 37)
  7. Base Imponible (página 45)
  8. Sujeto pasivo y obligados tributarios (página 52)
  9. Devengo del Impuesto (página 55)
  10. El tipo de gravamen. Cuota íntegra y cuota líquida (página 60)
  11. Supuestos de No Sujeción (página 60)
  12. Exenciones (página 69)
  13. La gestión del IIVTNU (página 81)
5. Jurisprudencia del TC y Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre. (página 87)
1. Declaraciones de inconstitucionalidad en los regímenes forales (página 87)
  2. Declaraciones de inconstitucionalidad en el régimen común (página 8)
  3. Interpretación de la sentencia de la STC 59/2017 de 11 de mayo del 2017 por los tribunales superiores de Justicia (página 89)
  4. Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2019 (página 929)
  5. Reforma del Impuesto: Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre (página 93)
6. Conclusión y opinión (página 94)
7. Bibliografía (página 97)

# 1. INTRODUCCIÓN: HISTORIA DEL MUNICIPALISMO EN ESPAÑA

La financiación de las haciendas locales se enmarca dentro del municipalismo que es una corriente de carácter político que busca la autonomía y suficiencia de los municipios, esto implica que estos municipios tengan un régimen fiscal, un sistema de financiación que les permita tener recursos suficientes para el cumplimiento de sus obligaciones. El municipalismo enfatiza la importancia del burgo como una entidad propia y aboga por la descentralización al tener su propia administración local en contraste con la administración central. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos (IIVTNU) es uno de los recursos que los municipios tienen en España gracias a Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Sin embargo, este tributo de gran importancia para los municipios es relativamente nuevo en España comparado con otros y su regulación no ha estado fuera de problemas legales y críticas por parte de la jurisprudencia debido a la complicada forma de gestionar el impuesto. En los últimos años el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional parte del cuerpo normativo creando una crisis legal que se alargó varios años hasta que el gobierno pudo modificar la normativa para adaptarla a la jurisprudencia. En este trabajo analizaremos primero la evolución del municipalismo a lo largo de la historia como los antecedentes y primeras regulaciones del tributo. Se hará un análisis del impuesto desde su texto normativo y abordaremos también las sentencias del Tribunal Constitucional y su análisis sobre los artículos del TRLRHL que regulan el IIVTNU junto con la última modificación: el Real Decreto ley 26/2021, de 8 de noviembre que trae las últimas modificaciones que analizaremos también.

## 1.1. Municipalismo en el período Romano (Siglos III - V)

Los antecedentes de esta corriente llegan hasta el municipio romano. En Hispania la presencia romana se concentraba por la zona Bética, Lusitana y Tarraconense. Los municipios eran el pilar de las comunidades y su autonomía era importante, aunque fue variando a lo largo de los años. La organización administrativa se dividía en dos, por un lado, estaba la “urbe” y el territorio que delimita el municipio. Este municipio integraba todos los núcleos de población que se encontraba dentro. (Conocidos como *fora*, *conciliabula* o *vici*). Por el otro lado estaba la población que residía en las ciudades y que estaba compuesto por la *cives* o el *municipes*. El gobierno municipal era ejercido por el pueblo, los magistrados y la curia

municipal. Los primeros se limitaban a elegir a los magistrados en reuniones o comicios, un requisito importante era la necesidad de estar domiciliados en el *municipes*. Los segundos, los magistrados, destacaban los *Dunviros*, que se encargaban de presidir los comicios y tenían tanto jurisdicción civil como criminal. Eran los magistrados de mayor rango en el municipio romano siendo equiparables a los cónsules romanos). Junto a los *Dunviros* estaban los *ediles*, magistrados auxiliares que asistían a los *Dunviros* ejerciendo de policía y vigilancia en la ciudad con potestad sancionadora para imponer multas y aplicar castigos. Con los *ediles* también había muchos subalternos que les asistían en sus funciones como los *lictors*, *escribas* o *viatores* entre otros. Finalmente, la curia era el órgano ejecutivo, aunque estaba configurado como un órgano legislativo, ejercía también de consulta y deliberación sobre los asuntos políticos, administrativos, judiciales y militares de la ciudad y sus decisiones eran de obligado cumplimiento por parte de los magistrados.

## 1.2. El municipalismo en el período medieval (Siglos VI - XV)

### 1.2.1 Castilla y León

Con la llegada de los árabes a la península en el año 711 D.C y la derrota de los visigodos el concepto del municipio medieval se transformó. Dos fueron los factores que produjeron estos cambios: la defensa de las ciudades ante los musulmanes y la degradación de la democracia local que se produjo en la asamblea vecinal o el *Concillium*. Ambos factores propiciaron la aparición de clases sociales cuyas funciones se solapaban con aquellas del *Concillium*, es el caso de los caballeros villanos (una clase social no nobiliaria que se podía permitir la tenencia de caballos y eran fundamentales para la defensa de la urbe) o los *boni homines*. Estas clases con intereses particulares fueron degradando la democracia local y la asamblea vecinal a lo largo del siglo X y principios del XI. Los cristianos se expandieron hacia el sur del Duero hasta la toma de Toledo en el año 1085. El crecimiento urbano de las ciudades requería de soluciones rápidas ante las extremas situaciones en las zonas fronterizas. Esto obligó a al *concilium* a apoyarse en varios agentes. La elección de estos cargos se hacía por elección popular en la asamblea general y tenían por nombre de "*aportellados*". Los cargos de naturaleza permanente eran los "*jurados*" y formaban el núcleo de la gobernanza local. (Ambos cargos acaparados por los *boni homines*) y se encargaban de los asuntos que les delegaban. (Jueces, alcaldes o escribanos entre otros). Esto fomentó la democracia representativa en detrimento de la democracia local siendo unos pocos los que representarían toda la comunidad. El autogobierno de los municipios dependía en gran medida del tamaño de la misma, la organización interna era regulada por los fueros dictados por el municipio y



las ordenanzas que regulaban la vida local. Gran parte de estas normas y ordenanzas comprendían varias reglas consuetudinarias junto con los privilegios y franquicias que les otorgaban los señores o el rey. Los recursos de la hacienda municipal estaban compuestos por los bienes del que era titular el municipio, la explotación de servicios e industrias públicas como las carnicerías, los pescadores, el molino o el horno entre otros. La recaudación de tasas, arbitrios o derechos que gravaban la actividad mercantil y los "*bienes comunales*" que estaba integrado por los bosques, montes y baldíos cedidos por los señores o el rey al municipio.

Con Alfonso XI se reforma el sistema municipal con la introducción de cargos reales como el "*Corregidor*" y los "*Juces reales*". La continua intervención del poder regio fue debilitando la autonomía del municipio medieval a pesar de que los cargos eran controlados por una clase social que ejercía de oligarquía. Alfonso XI aprovechó para institucionalizar una situación que era una práctica común. La diferencia fundamental era que los funcionarios reales dependían directamente del Rey y eran representantes de su voluntad limitando así la autonomía municipal en favor del poder real. Las asambleas pronto fueron sustituidas por un concejo cerrado siendo los primeros las Cortes de Valladolid en 1325, este proceso culminó con el Ordenamiento de Alcalá de 1348.

### 1.2.2. Navarra

Había notables diferencias entre los municipios castellanos y los navarros, su comunidad se reunía en asambleas o congregaciones para la gestión del gobierno. El concejo abierto o *Batzarre* agrupaba a todos los vecinos, incluidos los señores, pero fue sustituido por la representación de jurados en función del tamaño y jerarquía de los municipios. La organización territorial se dividía en *merindades* y en cada una de ellas había un funcionario real que se encargaba de mantener el orden.

### 1.2.3. Aragón

En el Reino de Aragón era común que el rey nombrase en las ciudades a un magistrado local, el *justicia*, alcalde o *Zalmedina* que tenía unas competencias jurídicas y ejecutivas, se encargaba de dirigir el gobierno y era elegido por los *boni hominis*. Posteriormente las asambleas de vecinos fueron sustituidas por *Capitulos* o *Cabildos* que estaban compuestos por jurados de elección popular a través de *parroquias* o *barrios* y por un *Consello* que lo integraban consejeros que trataban asuntos menores.

#### 1.2.4. Cataluña

La división territorial de Cataluña estaba compuesta por las *civitates* o *ciutats*, los vecinos también se reunían en *universitas* para tratar temas de gobernanza. A diferencia de las otras regiones de la península, en Cataluña, la repoblación o *aprisio* fue un elemento fundamental para el desarrollo municipal. Los privilegios concedidos a los habitantes de los nuevos territorios conquistados garantizaron una libertad mínima y la posibilidad de acceder a la propiedad de la tierra, algo que los demás campesinos de Castilla y León o Navarra no tenían.

Junto con la *universitas* apareció una clase social, los *probi homines* (clase social análoga a los *boni homes* de Castilla y León) que terminan por controlar la *universitas*. Sin embargo, mantendrán cierta autonomía frente al creciente poder centralista del rey pues el cuerpo social municipal estaría compuesto por los magistrados reales *vicarius* o *bailius* y la *universitates*. Cuando el intervencionismo real fue relegando las funciones y la actividad de la asamblea vecinal, los magistrados locales formaron el *Consell donde* asumirían un papel colaborador con los magistrados reales.

#### 1.2.5. Municipio de Barcelona

El modelo urbano más significativo de Cataluña era el municipio de Barcelona, su régimen municipal incluyó diversos privilegios concedidos que fueron incorporándose en sus primeras ordenanzas. Entre ellas se estipulaba la necesidad de cuatro *paciarü* o *jurats* que se encargaban de la gobernanza del municipio con facultades para convocar el Concejo y recaudar tributos.

En 1265 el rey Jaime I institucionalizó el municipio creando el *Consell de cent* o *Consejo del Ciento con cien jurats*, la procedencia social era especialmente burguesa y se formó una oligarquía urbana que funcionó como contrapeso al poder real, un ejemplo de esto fue la constante oposición en 1455 a las reformas municipales de Alfonso V.

Este consejo actuaba en comicios y por un consejo reducido de treinta y dos individuos conocidos como *Trentenari* de las que se elegían 8 miembros por estamento. Este pequeño consejo se encargaba del gobierno y atendía los asuntos de mayor importancia.

### 1.3. El municipalismo con la Constitución de 1812 y el siglo XX

Antes de la Constitución de 1812, las comisiones celebradas para el debate de los artículos de la futura carta magna fueron esenciales para el municipalismo. En estas comisiones se

debió la separación de lo “gubernativo” y lo “contencioso”, esto puede verse en los artículos 278 y 279 que se refieren al papel conciliador del alcalde antes de iniciar cualquier pleito, enfatizando la figura del mismo para el mantenimiento del orden y la paz social. El art 289 dedicado a la administración de justicia se atribuyó a los alcaldes ordenar la investigación de los hechos delictivos y autorizando la búsqueda y captura de los delincuentes para ponerlos a disposición de un juez junto con la competencia de seguridad y orden público del municipio. (Art 321 CE 1812). A pesar de separar lo gubernativo con lo judicial, viendo estas potestades del alcalde, es evidente que presenta un carácter híbrido entre ambos.

Con las instrucciones municipales de 1813 y 1823, en desarrollo de las competencias del ayuntamiento en virtud del artículo 312 de la constitución de 1812, donde se aprueba la primera ley que regulaba un régimen local con el decreto de 3 de febrero de 1823 "*Instrucción económico y político de las provincias*".

Se eliminaron los señores territoriales y se mandó elaborar una ley que determinase el número de cargos electos en función del tamaño poblacional del municipio, las Diputaciones provinciales se encargarían de establecer los ayuntamientos correspondientes ahí donde no existiesen y fuera necesario establecerlos.

Con la restauración canovista la Ley Municipal de 1877 tuvo efectos negativos puesto que se restringió el sistema electoral para la elección del alcalde que solo se limitaba a los residentes con un mínimo de 2 años y un intervencionismo amplio por parte del gobierno central que podía suspender acuerdos, concejales o ayuntamientos.

Esta Ley Municipal de 1877 fomentó el caciquismo en España que trajo consecuencias desastrosas tanto para el desarrollo del país como para la sociedad española. No fue hasta la Ley de Sufragio Universal de 26 de junio de 1890 que amplió el sistema de elección a todos los varones mayores de 25 años y posteriormente la Ley electoral de 1907. Durante el siglo 19 y 20 el objetivo principal del legislador ha sido dotar a los ayuntamientos de una hacienda local, como consecuencia de aquellos esfuerzos es digno de mención el Estatuto Municipal de 1924 de Calvo Sotelo, que inspirado en los proyectos de reforma anteriores, se apoyaría en unos fundamentos democráticos y libertades políticas que provocaría una inaplicación parcial de la misma. A pesar de todo el estatuto sobrevive con la segunda república y el municipalismo de la constitución de 1931 en cuyo artículo 8 disponía: *El estado español(...)estará integrado por Municipios mancomunados en provincias(...)*", se suprimieron las potestades intervencionistas dando un carácter autónomo al ayuntamiento. El régimen sin embargo

despojará a los municipios de los principios democráticos y representativos con la Ley de Bases de Régimen Local de 1945.

#### **1.4 El municipalismo tras la guerra civil de 1936**

Con la guerra civil y el nacimiento del bando nacional, el 4 de noviembre de 1938, se crea una comisión para la elaboración de un proyecto de ley que regulase el régimen municipal, el régimen provincial y las funciones delegadas en las circunscripciones. La Unión de Municipios Españoles (UME) fue sucedido por el Instituto de Estudios de la Administración Local (IEAL) cuyo objetivo era el estudio, la investigación, enseñanza y divulgación de las corrientes de la administración local, así como una función de asesoría al ministerio de la gobernación. Tuvo un papel destacado en las posteriores legislaciones sobre el régimen local:

##### *1.4.1. Ley de Bases de Régimen Local de 1945*

En esta ley de bases, donde la labor del IEAL fue destacado, los principios de la hacienda municipal, autonomía o representatividad fueron recortados o considerablemente limitados. A pesar de ello esta ley respondía a las necesidades del régimen que con los eventos de la guerra mundial y la consiguiente derrota del Eje por los aliados supuso un cambio en los planteamientos políticos del Movimiento Nacional introduciendo instituciones más tradicionales que las influencias italo-germanas. La propia ley disponía en su disposición tercera que el texto sera modificado cada cinco años con el fin de adecuar la normativa y esto dio lugar a una prolifera legislación de normas adicionales, supletorias o suplementarias que harían posible el funcionamiento de la administración local. Cabe mencionar que, a pesar de que el régimen autoritario y centrista del régimen, los municipios gozaron de amplias competencias y la administración local, integrado en el estado, era un pilar de lo que denominó “Democracia orgánica”.

##### *1.4.2. Ley de Bases de Régimen Local de 1953*

Esta nueva legislación no introdujo novedades importantes y siguió marcado por carácter intervencionista .Se modernizaba el sistema mediante nuevos instrumentos de control y fiscalizadoras que dio lugar a legislación importante como los Reglamentos Municipales : El Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales de 17 de mayo de 1952 y, el Reglamento de Población y Demarcación Territorial de Entidades Locales de 1952 o el Reglamento de las Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 entre otros.

### *1.4.3. Proyectos de ley del tardofranquismo*

Hacia 1969 hubo interés en modificar la Ley de Régimen Local de 1953 a través de decretos leyes que nunca terminaron de convertirse en norma. Las razones detrás de estos fracasos fueron el rechazo al intervencionismo del gobierno central y el escaso papel de los municipios que aspiraban a una mayor autonomía y representatividad.

#### *1.4.3.1. Proyecto de Ley de Bases de Régimen Local de 1971*

Este proyecto cuya redacción se hizo en el Instituto de Estudios de Administración Local contenía mayores libertades y reducía el intervencionismo estatal. Proponía la participación vecinal en el ayuntamiento y la existencia de mancomunidades interprovinciales para el correcto funcionamiento de la administración permitiendo la coordinación y gestión de obras y servicios de su competencia o de aquellas cedidas por el estado. Presentado el proyecto las elevadas enmiendas hundieron su tramitación posterior.

#### *1.4.3.2. Proyecto de Bases del Estatuto de Régimen Local de 1974*

Su espíritu reformador caracterizó el proyecto como aperturista y liberalizador. Contenía la representatividad orgánica de los tercios (Que consistía en una trinidad de mandatos: Familiar, Sindical y Entidades) y una nueva tipología municipal junto con una reducción del intervencionismo a la hora de suspender los acuerdos locales. Como el proyecto anterior varias enmiendas propuestas dilataron su tramitación. Convertido en Ley de Bases del Estatuto de Régimen Local en 1975 tuvo una vida legal corta.

## **1.5. El municipalismo con la Constitución de 1978**

Hasta la llegada de la democracia en España y la Constitución de 1978 el municipalismo recupera su naturaleza democrática y autónoma. La transición comenzó con la Ley 41/1975 que disponía nuevas elecciones junto con su nuevo estatuto de régimen local. Sin embargo, las elecciones no se celebrarán y serán pospuestas hasta la entrada en vigor de la Ley 39/1978 de 17 de Julio, de elecciones locales cuyo régimen de elección marca un cambio del carácter corporativista a uno más democrático.

### *1.5.1. Régimen financiero municipal*

El régimen de las haciendas locales fue accidentado en la transición y la falta de recursos era obvio, se creó el Fondo Nacional de Cooperación Local para posibilitar la liquidación de las deudas de los ayuntamientos. La legislación local se fue complementando con el Real Decreto

Ley 15/1978 de 7 de junio sobre aplicación inmediata de las previsiones del Real Decreto 3250/196. Con este decreto se introduce como recursos de las haciendas locales los impuestos municipales donde se encuentra el incremento de valor de los terrenos urbanos.

#### *1.5.2. La garantía financiera del artículo 142*

La autonomía local pretendida no puede lograrse sin unos recursos suficientes para el desempeño de sus funciones

#### *1.5.3. La autonomía municipal del artículo 140*

En el artículo 140 de la carta magna se reconoce la personalidad jurídica plena y la autonomía del municipio siendo pieza clave en el sistema del estado de las autonomías. Como estado democrático y de derecho las elecciones para los cargos de alcalde serán libres. Se reconoció la figura medieval del Concejo Abierto para los municipios más pequeños debido a la despoblación y emigración a las grandes ciudades.

El Decreto 1710/1979 de 16 de junio se liberaliza la fiscalización e intervención y tutela ministerial en diversas materias. Seguido por el Real Decreto Ley 3/1981, de 16 de enero, que en el marco constitucional suprime los pocos controles e intervenciones que tenía el gobierno central, como consecuencia las relaciones entre la administración del estado y las corporaciones se judicializan alcanzando así uno de los objetivos del municipalismo en cuanto a la relación de las entidades locales con el estado.

#### *1.5.4. El municipio en los Estatutos de Autonomía*

El régimen local de las provincias vascas y catalán varían de los demás por la importancia de la figura provincial que tiene determinadas competencias como las demarcaciones territoriales municipales y el Régimen Local sin perjuicio de lo que disponga los estatutos correspondientes. Los estatutos de autonomía se configuran como pilar de la organización territorial con su régimen jurídico particular. La CE reconoce expresamente los territorios históricos y su derecho a mantener su organización e instituciones privativas de autogobierno.

Los navarros tienen un caso particular cuando se trata de las competencias sobre los municipios. En la exposición de motivos de la Ley Orgánica 13/1982 en su artículo 46 confieren a Navarra un mayor contenido competencial. El apartado 2 de este artículo 46 atribuye a la diputación foral el control de las actuaciones de los municipios, Concejos y Entidades Locales. Esto puede provocar roces entre las disposiciones en la norma foral sobre

en materia de tutelas que pudiesen contravenir el artículo 137 de la CE y siguientes.

#### *1.5.5. La Ley de Bases de Régimen Local 7/1985 de 2 de abril*

El gobierno de Castilla y León presentó un proyecto de ley a las cortes proponiendo un sistema de administración local acorde a los mandatos de la carta magna y que culminará con la Ley Regulador de las Bases del Régimen Local de 2 de abril de 1985. Esta novedosa ley introdujo un modelo que distinguía entre las entidades locales territoriales (Municipio, Provincias y las islas) y las entidades locales (Mancomunidades de municipios, las comarcas o entidades territoriales inferiores al municipio y reconocidas por las comunidades autónomas).

Este estado autonómico, de lo que dispone el artículo 7 de la LRBRL, contempla un modelo de competencias compartidas entre ambas administraciones. Además, es necesario la coordinación entre ambas entidades territoriales y locales sin perjuicio del autogobierno municipal y las demás entidades territoriales.

Reformas posteriores fueron detallando mejor el régimen municipal con respecto a las administraciones autonómicas, las diputaciones y los municipios según competencias contenidas en el artículo 148.1.2 de la CE.

#### *1.5.6. La Ley 51/2002 de 27 de diciembre, de reforma de la Ley reguladora de las Haciendas Locales*

Ante la insuficiencia de las Haciendas Locales y para garantizar de una mejor manera la autonomía local se reformó con la Ley 51/2002 de 27 de diciembre. Lo más destacado son los conceptos nuevos como la participación de los municipios en los tributos del estado. La reforma consistía en una cesión a ciertos municipios (capitales de provincia) de los rendimientos obtenidos por el Estado en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, hidrocarburos y el Impuesto sobre el Valor Añadido entre otros.

#### *1.5.7. Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)*

Siguiendo lo establecido en el artículo 133.2 de la carta magna donde declara que las entidades locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. Este texto refundido trae la novedad de establecer un régimen local general de tal forma que esta ley es de aplicación a todo el territorio nacional sin perjuicio de lo que dispongan los

regímenes forales en materia financiera tal y como declara su artículo 1.2 de la LRHL. Implementa un nuevo marco tributario determinando las fuentes de financiación de las haciendas locales. De este marco destaca los denominados “tributos propios” que son una fuente básica de financiación y donde el impuesto de la plusvalía tendrá gran relevancia para las haciendas locales y será objeto de disputa puesto que el TC en sus sentencias de 2017, 2018 y 2020 declarará inconstitucional los artículos clave para liquidar el IIVTNU

#### *1.5.8. La Carta Europea de la Autonomía Local (CEAL) y demás Textos Supranacionales*

Contemporáneo a la LRBRL, la Carta Europea de la Autonomía Local fue adoptado por el comité de ministros del Consejo de Europa (115-10-1985) y ratificado por España el 20 de enero de 1988. Esta carta no se limita a ser una declaración de intenciones, sino que propugna conceptos que siguen los criterios de interpretación utilizados por Consejo de Europa y armoniza los conceptos sobre la autonomía local. Por lo tanto, esta adhesión implica que el texto forma parte del bloque de la constitucionalidad local. Los fines contenidos en el preámbulo de la carta expresan los temas que aborda: el fundamento constitucional y legal de la autonomía local; el concepto de la autonomía local; alcance de la autonomía local, protección de los límites territoriales de las entidades locales, condiciones del ejercicio de las responsabilidades en los niveles locales, control administrativo de los actos de las entidades locales, los recursos financieros de las entidades locales, el derecho de asociación de las entidades locales y la protección legal de la autonomía local. Como consecuencia de la adhesión al CEAL al ordenamiento en el año 1990 con motivo del XX Congreso Iberoamericano de Municipios celebrado en Caracas. La Organización Iberoamericana de Cooperación Intermunicipal aprobó la Carta de Autonomía Local Iberoamericana que fue ratificada en el XXI congreso que tuvo lugar en Valladolid en 1992. El texto aprobado se inspira en los principios de democracia, descentralización y defensa de la autonomía local. La influencia del municipalismo comunitario alcanzó su apogeo cuando España se adhiere al Tratado de Maastricht que tuvo gran repercusión en el ordenamiento español pues como consecuencia de ello fue necesario modificar el artículo 13.2 de la CE para adecuarlo al artículo 8.B.1 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea sobre las modalidades del ejercicio del derecho de sufragio activo y pasivo en las elecciones municipales de la UE para los residentes y no nacionales de un país miembro. Debemos mencionar que a lo largo de los años había un tema que llamó la atención y fue la evolución del reparto del gasto público entre la Administración española. Esta preocupación fue palpable en la Asamblea General Extraordinaria de la FEMP que se celebró en la Coruña en 1993. Hubo un intenso debate



doctrinal acerca de las posibilidades de acceso, por parte de los entes locales, al TC por considerar el mecanismo del artículo 63 y 119 de la LRBRL insuficiente para la protección de la autonomía local que tenía una garantía a un nivel constitucional. Fruto de estos esfuerzos fueron dos anteproyectos de ley y la aprobación de la Ley Orgánica 7/1999, de 21 de abril, de reforma de la Ley Orgánica 2/1979. La introducción del acceso de las corporaciones locales al TC fue un gran triunfo de las reivindicaciones por parte de la doctrina y para el municipalismo español.

### **1.6. El municipalismo español en el siglo XXI**

En el año 2003 los partidos políticos se pusieron de acuerdo en aprobar una ley que regulase el régimen de las ciudades grandes. Hubo dificultades a la hora de fijar el límite de habitantes y las ciudades que serían afectadas por la ley. Con la Ley 57/2003, de diciembre de medidas para la modernización del gobierno local con novedades como la aparición de la Junta de Gobierno Local que sustituía la antigua Comisión de Gobierno, la aprobación de las ordenanzas fiscales, el establecimiento de estándares mínimos y reglamentos orgánicos de participación ciudadana así como nuevas formas de gestión de los servicios públicos, el fortalecimiento de los mecanismos de cooperación, la participación de los cuerpos de policía local como la policía de proximidad entre otros.

Finalmente destaca el Libro Blanco para la reforma del Gobierno Local en España que fue redactado por una Comisión de expertos por orden ministerial de 27 de junio de 2004. El Libro Blanco analiza las diversas cuestiones y problemas del municipalismo español encontrándose con la reivindicación de mayores competencias y mayor financiación ante la necesidad de responder a los diversos problemas que fueron surgiendo con la modernización de la sociedad y la aparición de mayores y diversos problemas. Se concluye que el régimen local en el sistema competencial compartida hacía difícil la eficacia de la normativa y enfatiza en la necesidad de delimitar ese contenido competencial en la autonomía local para luego poder fijar las relaciones interadministrativas como una solución más acorde a la hora de garantizar la defensa de la autonomía local en los conflictos de competencia entre municipios y las Comunidades Autónomas o el Estado.

## **2. EVOLUCION Y ANTECEDENTES HISTORICOS DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS URBANOS**

### **2.1. Orígenes y causas del impuesto**

Debemos empezar mencionando las circunstancias que dieron lugar al desarrollo posterior del impuesto. A lo largo de los siglos la población de España tuvo un crecimiento notable a lo largo de los siglos 18, 19 y 20. La llegada de la revolución industrial acentuó aún más la concentración en las ciudades puesto que la industria provocó grandes emigraciones hacia las ciudades. Los municipios españoles, en el siglo 19, se caracterizaban por tener una hacienda patrimonial, es decir, se financiaba fundamentalmente de las rentas de los bienes que tenía como propios y solo recibía por la tributación una cantidad muy marginal. La naturaleza patrimonial de la hacienda es notable en la Ley de 2 de marzo de 1823 que declaraba que la hacienda local se integrase de sus propios bienes y de los arbitrios correspondientes, esta naturaleza patrimonial empobreció los municipios que, con el crecimiento de las ciudades y la emigración del medio rural, hacía difícil cubrir las necesidades de una población urbana en pleno crecimiento.

Podemos resumir las causas de origen socioeconómicas que provocaron la necesidad de crear el IIVTNU en las siguientes:

A) Incremento de la población en los núcleos urbanos causado por las emigraciones del medio rural al urbano. (La Revolución Industrial)

B) La falta de instrumentos legales por parte de los municipios para financiar unas necesidades cada más amplias, el principio patrimonial de las Haciendas Locales dejaba a los municipios con recursos limitados para lograr los objetivos económicos. Este principio patrimonial de la hacienda Local persistió hasta el siglo 19 con las primeras amortizaciones. Estos cambios estuvieron motivados por dos razones:

1) Un motivo ideológico que se nutría de los pensamientos ilustrados como Jovellanos o Campomanes que propugnaban la liberación los bienes de la Iglesia para aquellos que pudiera trabajarlas (Mejor conocido como las "Manos Muertas")

2) Otro motivo más circunstancial fueron las continuas guerras en el que España estuvo involucrado y que provocó un aumento de la deuda pública siendo la desamortización una

opción válida para solventar los gastos. El principio Patrimonial desaparece con la Ley de Madoz de 1 de mayo de 1855.

## **2.2. Antecedentes y primeros intentos de regulación**

Vamos a recordar los primeros intentos de regulación para dotar a la hacienda local de financiación y las figuras impositivas que se crearon para ello. Hacemos mención a las principales leyes que pretendieron crear un tributo a la altura de las necesidades los municipios siguiendo algunas menciones por Hernández Lavado en "El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos" (Lex Nova, Valladolid, 1994) y

### *2.2.1. El Proyecto de Ley de Maura de 7 de junio de 1907*

Fue presentada a las cortes por D. Antonio Maura. Esta ley establecía una serie de arbitrios de los que destacaba uno que gravaba el aumento de valor que obtenían las propiedades que se habían beneficiado directamente por las reformas urbanas. El objetivo económico de este arbitrio era la de recuperar la plusvalía originada por estas reformas urbanas dejando claro el carácter social de la misma. (Evitar que un particular se aprovechara de los beneficios de la actividad urbanizadora de los municipios). Este proyecto no llegó a promulgarse, pero asentó las bases para futuras legislaciones.

### *2.2.2. El Proyecto de Ley Canalejas-Cobián o Proyecto de Ley de Exacciones Municipales de 7 noviembre de 1910*

Fue presentado por José Canalejas. La exposición de motivos de este proyecto afirmaba los fines fiscales y no fiscales del tributo, este último destacaba la necesidad de dotar a los municipios de medios adecuados. Los fines no fiscales hacen notar la naturaleza municipal de la misma. Que cuya regulación se encontraba en los artículos 57 y siguientes. Entre estos artículos cabe destacar:

- A) La naturaleza potestativa del tributo que permitía a los ayuntamientos decidir de aplicarlo o no.
- B) La falta de distinción entre terrenos urbanos o rustico estando ambos terrenos sujetos al tributo

Los criterios utilizados para la cuantificación del gravamen seguían un sistema objetivo de valoración para el cálculo del incremento de valor junto con varias deducciones. Este proyecto de Ley no llegó a ser promulgado pero su gran calidad técnica y jurídica inspiró a

posteriores legislaciones.

### *2.2.3. Proyecto de Ley Bugallal de 8 de noviembre de 1915*

Pretendía gravar los incrementos de valor de los terrenos, urbanos o rústicos en función a la "actividad social" de la misma. El concepto que responde a los beneficios que el contribuyente obtenía de la comunidad. (Entendida como una compensación por los beneficios)

### *2.2.4. El Proyecto de Ley Alba de 24 de septiembre de 1918*

Presentado por D. Agustín González Besada y estaba fuertemente inspirada en el proyecto de ley de 1910 presentado por D. José Canalejas. Su regulación sobre las exacciones municipales excluyó el arbitrio sobre el aumento del valor de terrenos. Esto se debió a dos factores:

- A) Este proyecto establecía unas contribuciones especiales de los cuales ya implicaban un aumento considerable de la tributación
- B) La gestión del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos suponía una gestión administrativa que muchos municipios no tenían debido a su complejidad.
- C) El gravamen pertenecía a la hacienda estatal

## **2.3. El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos urbanos (IIVTNU)**

Vamos a analizar las primeras regulaciones del tributo del IIVTNU que tenía por nombre "arbitrio municipal".

### *2.3.1. El Real Decreto Legislativo Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917*

Para imponer el arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos se promulgo la Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917, cuyo artículo 9, autorizaba al gobierno el establecimiento de las exacciones necesarias para la financiación de los ayuntamientos.

### *2.3.2. El Real Decreto de 13 de marzo de 1919*

Después de la autorización mencionada anteriormente, el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 regula por primera vez el "arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos". Debido a las consecuencias de la guerra mundial este real decreto pretendía aliviar el problema de la vivienda que asolaba el país. La escasa construcción de viviendas había disparado los

alquileres y el valor de los inmuebles existentes y por lo tanto se decidió la conveniencia de hacer contribuir aquellos aumentos de valor de los terrenos urbanos.

Este tributo se apoyaba en 3 principios:

- 1) Realidad del Impuesto: Se rechazaba la valoración objetiva o indiciaria buscando la determinación de la plusvalía neta que se determinaba del importe de las mejoras, las contribuciones especiales y la deducción de los gastos necesarios para su adquisición y enajenación. La determinación del incremento del valor se calcula con la diferencia neta del terreno cuando lo adquirió y el valor desde su enajenación. El sujeto pasivo eran las personas físicas que participan en la transmisión de dominio de los terrenos. En las transmisiones *mortis causa* el sujeto pasivo es el heredero o legatario. En las transmisiones *inter vivos* se permitía al adquirente, salvo pacto en contrario, de reducir el precio en el importe del gravamen cuando se tratara de una transmisión a título oneroso. Las asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente estaban sujetas a la "Tasa de equivalencia".
- 2) La moderación de los tipos de gravamen: implicaba que fijar el gravamen según el número de años transcurridos desde la transmisión. Se permite el resarcimiento cuando el obligado no es el transmitente permitiendo así descontar del precio el importe del gravamen. Pone de manifiesto que la persona que transmite es el que se beneficia del incremento del valor.
- 3) Naturaleza potestativa del tributo: Este implica que su aplicación dependía de los ayuntamientos.

Había escasas exenciones siendo, además de los bienes estatales, los terrenos afectos a explotaciones agrícolas o mineras que no tuviera la consideración legal de terrenos *numerus apertus* sobre las deducciones que incluía mejoras, contribuciones especiales e impuesto de derechos reales entre otros.

El 19 de octubre de 1917 se dicta una real orden para reglamentar y desarrollar el arbitrio que introdujeron ciertas mejoras de las que destacan mencionar:

- El uso de valores indiciarios para la determinación del valor del terreno que dependía de las zonas del término municipal. Los ayuntamientos adicionalmente no estaban obligados de aceptar valores estipulados en escrituras.

-No eran deducibles, para el cálculo de la base imponible, las mejoras relativas al edificio. El fundamento de esto fue que el gravamen del impuesto era sobre el valor del terreno y no las

construcciones.

En los primeros años de la aplicación de este tributo se puso de manifiesto los puntos más vulnerables de la nueva regulación. Entre ellos destacaba la falta de regulación total de la "Tasa de equivalencia" (Que sometía a tributación las entidades y personas jurídicas al impuesto) cuyo periodo impositivo, a falta de constancia en la normativa, seguía el criterio de cada municipio. Esta falta de regulación también fue latente a la hora de determinar el aumento de valor que no apreciaba si este aumento era fruto de la labor urbanística del municipio o la inflación o el aumento de nivel de vida. El origen de estos problemas era por la propia normativa puesto que para el cálculo del aumento del valor real de terreno se usaba un sistema de índices y una regulación ambigua. Otro problema que surgió con esta normativa era la falta de una administración y una estructura que permitiese a los municipios la gestión del tributo, esto quedó de manifiesto en relación con el hecho imponible que no era declarado por los contribuyentes, el Estado no informaba a la Hacienda Local de las transmisiones ocurridas ni tampoco exigía el pago del impuesto para la inscripción del registro de la propiedad y junto con las imperfecciones de los registros fiscales era una labor de gran complejidad y con grandes inconvenientes a la hora de liquidar este impuesto.

### *2.3.3. El Estatuto Municipal de 1924*

La legislación mencionada anteriormente tuvo una vigencia casi efímera. La promulgación del Estatuto Municipal de 1924 no solo derogó el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 sino que también derogó la legislación municipal que se encontraba en la ley de 2 octubre de 1877 y fue el primer cuerpo legal que dotó a las haciendas locales de un sistema legal y de financiación moderna.

A pesar de que el cuerpo normativo no estaba exento de defectos esta ley supuso un avance sustancial al lograr que se pudieron reunir en un mismo cuerpo legal las aspiraciones de las últimas décadas.

Entre sus artículos destaca los arts. 422 y 432 que regula el Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. Los fines, que no tenían naturaleza fiscal, se basaban en el fomento de construcción de viviendas y el acrecentamiento del patrimonio del ayuntamiento tal y como se disponía en su artículo 430. Además, permitía al ayuntamiento la opción de gravar de diferente manera el terreno según fuera edificable o no para fomentar aún más la edificación. (Art 437 en su último apartado)

### *2.3.4. Real Decreto de 3 de noviembre de 1928*

Con este real decreto se introdujeron modificaciones considerables entre los que destacaban:

- 1) La exclusión del gravamen en incrementos generados en más de 30 años desde la última transmisión
- 2) Para la cuantificación del impuesto se implementó un sistema de índices.

#### *2.3.4. La Ley de Bases de Régimen Local de 1945*

De esta legislación se reguló el Arbitrio sobre el incremento de Valor de los Terrenos contenidos en los artículos 99 a 113, No se distinguía entre terrenos edificados y sin edificar. También se facilitó la liquidación al impedir la inscripción al registro de la propiedad sin dejar constancia, mediante nota registral, que la finca este afecto al pago del impuesto. Cabe mencionar que el reglamento de las Haciendas Locales de la Ley de Régimen Local de 16 de diciembre de 1950 en sus artículos 106 a 112 disponía:

- 1) La opción de tomar como fecha de cierre, del periodo impositivo, la inscripción en el Registro de la Propiedad.
- 2) La determinación de las obligaciones como la declaración, los plazos o las condiciones y requisitos del tributo.

Posteriormente se dictaron normas que ampliaron y detallaron en materia de excepciones, esto se dio con la Ley de 15 de Julio de 1954 cuyo artículo 13 concedía una reducción de 90% para aquellas rentas limitadas hasta un plazo de 20 años. La norma 7 de la Orden de 10 Julio de 1954 concedía similar beneficio las viviendas construidas según los decretos leyes de 19 de noviembre de 1948 y 27 de noviembre de 1953. Otra orden de 26 de octubre de 1954 ampliaba este mismo beneficio a las viviendas construidas por la Obra Sindical del Hogar siguiendo lo dispuesto en el decreto ley de 29 de mayo de 1954.

#### *2.3.5. Ley 41/1975 de Bases del Estatuto de Régimen Local*

Este cuerpo normativo recogió en mayor medida lo dispuesto en el fallido proyecto de Ley de Bases de Régimen Local de 1972.

Su origen empieza en un discurso de Arias Navarro el 12 de febrero de 1974 convirtiéndose en un proyecto en mayo del mismo año. Entre sus novedades destaca el cambio de la denominación del tributo, en la base 27, que pasa ser un tributo, abandonando el concepto de "arbitrio" de las anteriores legislaciones. En su disposición segunda se instó al gobierno, con un plazo de 1 año, a aprobar un texto articulado de la ley previo informe del Consejo de

Estado. Aunque el gobierno no cumplió con el requerimiento, se dictó el Real Decreto 3250/1976 de 30 de diciembre que reguló el impuesto, en sus artículos 87 a 99, e introdujo algunas innovaciones:

- 1) Una regulación más rigurosa del hecho imponible como su periodo imponible
- 2) Clara distinción entre los beneficios tributarios distinguiendo entre los de carácter objetivo y subjetivo junto con las bonificaciones.
- 3) La base imponible queda determinado a través de un sistema de índices que calcula el valor al inicio y al final del periodo impositivo.
- 4) Se distingue dos modalidades del impuesto, la transmisión de terrenos y transmisión de derechos reales.
- 5) En materia de gestión tributaria destaca la obligatoriedad de las declaraciones, autoliquidaciones y notificaciones.

A pesar de todo debemos recordar que el Real Decreto 3250/1976 de 30 de diciembre era de naturaleza reglamentario y tal como declaró Simón Acosta eran normas provisionales y no formaban parte del texto articulado de la ley. Esta naturaleza provisional fue debatida por varios autores a pesar de lo declarado por Simón Acosta. Sin embargo, debemos mencionar que la naturaleza provisional de las normas deriva principalmente del enunciado del real decreto donde se afirma esta provisionalidad.

Posteriormente el Real Decreto ley 15/1978 de 7 de junio sobre la aplicación inmediata del Real Decreto 3250/76 cuyo preámbulo detalla la inmediata aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos y la determinación de la discrecionalidad de los ayuntamientos para su aplicación en un intento de superar las barreras que impedían su aplicación. Los municipios afectados eran las capitales de provincia, municipios con una población igual o mayor a los veinte mil habitantes y todos los demás ayuntamientos que el gobierno proponía mediante propuesta conjunta de los ministerios de hacienda y de interior.

Una modificación sustancial introducida fue la supresión de los correctores automáticos de valores que la Ley de Bases había introducido.

La Orden de 20 de diciembre de 1978 aprueba las Ordenanzas fiscales de las cuales el Real Decreto 3147/1978 de 29 de diciembre, determina la facultad de los ayuntamientos para aprobar los tipos unitarios de valor cuya vigencia se establecerá según la Ordenanza Fiscal para dos años.



El Real Decreto 11/1979, de 20 de julio sobre medidas urgentes para las haciendas Locales, detalla en su preámbulo que el principio político que debe regir la estructura municipal y provincial es el de la autonomía, principio contenido en la Constitución, de la que han de gozar todas las entidades para la gestión de sus intereses.

El Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, sobre el régimen jurídico de las Corporaciones locales que recogiendo los principios de la CE consagra los tres principios fundamentales del Régimen Local:

- 1) La autonomía de las corporaciones locales en la gestión de sus intereses
- 2) El carácter democrático y representativo de sus órganos de gobierno
- 3) La suficiencia de las Haciendas Locales

De todo lo anterior se necesitaba la promulgación de una ley bases (que llegaría 4 años después en 1985) pero la reforma fue positiva puesto que el carácter autónomo en materia impositiva y de ordenación de tributos, otorga al ayuntamiento mayor autonomía

*2.3.6. Ley 7/1985 de 2 de abril reguladores de las Bases de Régimen Local y Real Decreto 781/1986 de 18 de abril por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en material de régimen local*

Esta es la ley que permitirá al gobierno realizar el Real Decreto Legislativo 781/1986 de 18 de abril por el que se aprueba el “Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local” cuyo impuesto regula en los artículos 350 y 361. Entre las novedades que trae destaca la introducción en las exenciones por la Ley de Agrupaciones o Concentración de Empresas de 26 de diciembre de 1980 y la supresión de ciertas exenciones como los bienes de la Iglesia o del Movimiento Nacional.

*2.3.7. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales*

Esta ley, tal y como expone en su exposición de motivos "dar por resuelto el largo período de transitoriedad en el que se vino desarrollando la actividad financiera del sector local desde que, durante la primera mitad del siglo XIX, la Hacienda Local española perdió definitivamente su carácter patrimonialista adquiriendo un carácter eminentemente fiscal, hasta la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que, si bien plasmó el modelo previsto en la Constitución para diseñar el sistema post constitucional de financiación de las entidades locales, no pudo regular su actividad financiera más que en algunos aspectos generales(...)"

Se mantiene la idea fundamental de gravar el incremento de valor producido por la actividad

urbanizadora del ayuntamiento, causas que no son imputables al contribuyente y por lo tanto cumplimiento así por lo dispuesto en el artículo 47.2 de la CE que reclama la participación de la comunidad en las plusvalías que genere la acción urbanística de las entidades públicas. Todo ello sin perjuicio de que estas plusvalías también estén gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de Sociedades o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se suprime la “Tasa de Equivalencia” al que estaban sujetas las personas jurídicas y que gravaba el incremento del valor de los terrenos sin necesidad de transmisión. Se simplifica así el sistema de tributación de las entidades locales. La plusvalía que grava se especifica que es sobre terrenos que tengan la consideración de urbanos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El sujeto pasivo tiene una modificación importante siendo, para actos a título lucrativo, el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real. Para actos onerosos, el transmitente del terreno o la persona que constituya o transmita el derecho real. La figura del “sustituto”, que aparecía regulado en la anterior legislación, desaparece por completo.

La diferencia fundamental, comparado con la anterior legislación, es la nueva regulación de la base imponible. En la normativa anterior se calculaba por la diferencia de valor corriente en la venta del terreno al comienzo y al final del periodo impositivo mediante un sistema de indicios. Con la nueva legislación se establece que la base imponible del Impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. Se establece un procedimiento para la determinación de la misma que consiste en aplicar, en el momento de devengo, sobre el valor que el terreno transmitido tenga a efectos del valor catastral, el porcentaje que corresponda en la normativa. Prescindiendo del valor inicial o final del terreno transmitido. Este sistema de porcentajes sustituye el anterior cuya determinación del valor era complicada al necesitar de aplicar los tipos unitarios del valor corriente en la venta siguiendo las zonas y polígonos al que los terrenos estaban sometidos. Este método por lo tanto simplifica considerablemente la gestión y determinación del mismo, varias críticas a este sistema se centran en los porcentajes asignados cuyos detractores denuncian que se operan con valores ficticios y no reales.

### *2.3.8. La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988*

En este cuerpo legal se traen importantes modificaciones con recto en el ámbito de la financiación local tanto desde una visión tributario como financiero. Además del impuesto

de Actividades Económicas la ley recoge medidas que afectan al resto de impuestos locales incluyendo el IIVTNU donde destaca:

1) Simplificación para la determinación de la base imponible

2) Supresión de los diferentes tipos máximos de gravamen en función de la población del municipio, con fijación de un tipo máximo único para todos los municipios.

*2.3.8. El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*

Es la normativa que regula actualmente el IIVNTU, su objetivo es dotar de mayor claridad al sistema tributario y financiero aplicable a las entidades locales mediante la integración de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre en un mismo cuerpo normativo

Como señala su preámbulo: “El alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera formulación de un texto único y no incluye autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales a refundir”

Por lo que no es una normativa que introduzca innovaciones siendo su objetivo de carácter más integrador y recopilador de las anteriores reformas que necesitó la legislación anterior.

*2.3.9. Real Decreto 26/2021, de 8 de noviembre*

El TC declara parcialmente nulos los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 del TRLHL al considerar que el sistema objetivo no reflejaba la realidad inmobiliaria. Esto fue debido a la crisis inmobiliaria del 2008 donde los precios cayeron dejando en evidencia las imperfecciones del sistema de valoración objetiva. Fueron una serie de sentencias que terminaron por liquidar el sistema objetivo instando al legislador a suplir estas imperfecciones y adaptar la normativa. Desde la STC 59/2017 de 11 de mayo del 2017 no fue hasta el la STC 126-2019 del 31 de octubre de 2019 cuando el TC tuvo que volver a hacer un llamamiento al legislador tras 4 años sin resolver el problema. El gobierno tuvo que tramitar rápidamente un real decreto para cubrir el vacío legal provocado por las sentencias y adaptar la normativa a las necesidades reflejadas por el TC. Introdujo varias novedades como nuevas exenciones, una modificación importante en el sistema cálculo de la base imponible que reflejaría la evolución del mercado inmobiliario (Pero manteniendo el sistema de determinación objetiva) y la introducción de un segundo sistema de cálculo real que el contribuyente podía optar. Aunque la modificación cumple, a primeras vistas, las expectativas y requisitos necesarios que

el TC no ha estado exenta de críticas con respecto a su gestión y la capacidad del nuevo sistema de apreciar las alteraciones del mercado inmobiliario. Analizaremos este último decreto más adelante (Punto 4) con más detenimiento incluyendo las sentencias del TC, su repercusión y los cambios que ha traído el real decreto del gobierno del año 2021 para responder a las necesidades jurídicas.

### 3. EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA COMO TRIBUTO

Después de haber visto la evolución legislativa del impuesto vamos a analizar el impuesto y su regulación actual con el real decreto-ley 6/2021, de 8 de noviembre, La crisis constitucional de su articulado se verá en el punto 5 del trabajo.

#### 3.1. Competencia para regular las Haciendas Locales

El Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales (TRLRHL) es el cuerpo normativo que regula el régimen de las haciendas locales cuyo artículo 1 delimita su ámbito de aplicación tal y como dispone la carta magna en los artículos mencionados.

*"Tienen la consideración de bases de régimen jurídico-financiero de la Administración Local, dictadas al amparo del artículo 149.1.18 de la CE, los preceptos contenidos en esta ley(...) dictados en virtud de lo dispuesto en el artículo 133 de la CE y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado que se refiere el artículo 142 de la CE; todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el art 149.1.18 de la CE"*

Se hará la subsiguiente división de materias según su regulación en el TRLRHL\*<sup>1</sup>:

- a) La tributación local que deriva de la competencia exclusiva del Estado por el artículo 133.1 de la CE: *"La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley"*
- b) Una participación de las Entidades Locales en los tributos del Estado que deriva del artículo 142 de la CE: *"Las Haciendas Locales deberán disponer de medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas"*
- c) Una normativa básica que permite su desarrollo por parte de las Comunidades

---

<sup>1</sup> BEATRIZ MORENO SERRANO "Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales", El Consultor de los Ayuntamientos, 3 edición, Madrid, 2022 p 25)

### 3.2. Principios tributarios generales

Como tributo también está sujeto a las disposiciones de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que desarrolla los principios tributarios estipulados por la carta magna.

#### 3.2.1. Principio de generalidad

En palabras del Tribunal Constitucional: *"Todos absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario"* (STC 96/2002 de 25 de abril; recurso de inconstitucionalidad N.º 1135/1995)

Por lo tanto, se entiende que este principio de generalidad deriva del principio de territorialidad y es un criterio necesario a la hora de decidir que normativa aplicar. Está prohibido la concesión de beneficios tributarios sin justificación alguna.

#### 3.2.2. Principio de capacidad económica

Este principio es de naturaleza constitucional y viene definido en el artículo 31.1 de la CE que dispone:

*"1º Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica. Tendrá un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio(...)"*

Como ha afirmado el TC en varias de sus sentencias, la capacidad económica se manifiesta cuando exista una riqueza o renta real como potencial cuyos supuestos se encuentren contemplados por la ley. (Entre otras sentencias: STC N.º 37/1987 de 26 de marzo; recurso de inconstitucionalidad N.º 685/1984). Esto también supone que haya una obligación imperativa de buscar y encontrar la riqueza ahí donde se encuentre. El Tribunal Superior de Cataluña ha resaltado la importancia de este principio. En el auto del TSJC de 11 de noviembre de 1993 (recurso N.º 611/1991) afirma:

*"(...)En el sistema tributario, el principio de capacidad económica es el único canon de legitimización y justificación no solo del impuesto, sino de todas las demás figuras tributarias que deberá responder siempre al correspondiente indicativo de capacidad económica y expresar la aptitud del sujeto para contribuir al gasto"*

*público(...)"*

Como veremos en su apartado correspondiente, es este principio el que ha invocado el TC para declarar la inconstitucionalidad del IIVTNU. También ha distinguido, en copiosa jurisprudencia, entre la capacidad económica como fundamento del sistema tributario y la capacidad económica como medida del propio tributo. De tal forma que nos hace entender que la obligación de contribuir a los gastos públicos del art 31.1 de la CE fundamenta la aplicación del tributo, pero su aplicación no puede ser de manera arbitraria, solo puede aplicarse de acuerdo con esa propia capacidad económica manifestada.

### *3.2.3. Principio de Justicia*

No es un principio constitucional y por lo tanto no derivan de este principio ningún tipo de derecho u obligación para el contribuyente. Sin embargo, funciona como un fin para el propio sistema tributario garantizando el cumplimiento de los demás principios tributarios se cumplan (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica...etc)

### *3.2.4. Principio de Igualdad*

Este principio está recogido en el artículo 14 de la CE y dispone que los españoles son "*iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social*"

Esto implica que ante situaciones económicamente iguales el tratamiento debe ser el mismo puesto que la capacidad económica manifestada es la misma. Sin embargo, este principio no ampara la creación de situaciones artificiosas o que no tengan fundamentación alguna, pero si ampara el trato diferenciado ante situaciones que son esencialmente diferentes, esto significa que debe haber una justificación objetiva y razonable, sino que el tratamiento diferenciado debe ser proporcionales a la finalidad que se busca.

### *3.2.5. Principio de Progresividad*

Este principio se predica del sistema tributario en general y no por cada una de las figuras tributarias. Autores como Magraner Moreno o Martín López afirman que es un requisito "*sine qua non*" para el logro de la igualdad y justicia tributaria<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> MAGRANER MORENO, FRANCISCO, MARTIN LOPEZ, JORGE, *Presente y futuro de la Constitución Española de 1978*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, página 463

### 3.2.6. Principio de No-confiscatoriedad

Como contrapeso al principio de progresividad este principio sostiene que el sistema tributario no puede privar al sujeto pasivo de las rentas y propiedades que tenga.

EL TC también ha aclarado en su auto 69/2018 de 20 de junio de 2018 lo siguiente:

*"(...)obliga a no agotar la riqueza imponible-sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegará a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades(...) desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art 33.1 de la CE(...)"*

### 3.3. Los recursos de los municipios

En el capítulo II del TRLRHL que lleva por título “Recursos de los Municipios” dispone en su artículo 56:

*“La hacienda y los municipios estará constituida por los recursos enumerados en el artículo 2 de esta ley(...)*

Los recursos de los municipios que aparecen en el artículo 2 del TRLRHL son los siguientes:

- a) Ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado.
- b) Los tributos propios (Las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos) y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales.
- c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- d) Las subvenciones
- e) Los percibidos en concepto de precios públicos
- f) El producto de las operaciones de créditos
- g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- h) Las demás prestaciones de Derecho público.

El IIVTNU aparece reflejado como el impuesto que es en el artículo 59 del TRLRHL donde los impuestos municipales aparecen clasificados en dos grupos:

- 1) Los obligatorios: El Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades



Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

2) Los potestativos: El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

### **3.4. Principios tributarios locales**

Puesto que ha quedado de manifiesto la naturaleza municipal del impuesto, queda también delimitado por los principios de la tributación local contenidos en el artículo 6 del TRLRHL:

-No podrá gravarse aquellos bienes, actividades desarrolladas, rendimientos o gastos que se hayan realizado fuera de la entidad local.

-No se podrá gravar los negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del ámbito territorial de la entidad local ni tampoco el ejercicio o la transmisión de bienes, derechos u obligaciones que no hayan sido originados o que no deban ser cumplidos en el territorio del municipio.

-No ser obstáculo para la circulación de personas, mercancías o servicios y capitales. Sin perjuicio de que las entidades locales puedan instrumentar la ordenación urbanística de su territorio.

## **4. ANALISIS Y OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

Vamos a proceder a estudiar y examinar el IIVTNU desde la legislación vigente, la ley principal que regula el tributo es 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 con su última reforma el Real Decreto 26/2021, de 8 de noviembre por el que se adopta la normativa a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y que se verá en su apartado correspondiente. Empezaremos analizando los caracteres del impuesto.

### **4.1 Impuesto real, objetivo y directo**

Un impuesto directo es aquel que grava o se aplica sobre una manifestación inmediata de la capacidad económica, esta capacidad económica puede ser la obtención de una renta o la posesión de un patrimonio.

El IIVTNU, tal y como dispone su artículo 104 del TRLHL:

*"El IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos urbanos y se ponga de manifiesta a consecuencia de una transmisión(...)"*

Como consecuencia, al delimitar la base imponible la norma confirma que se trata de un impuesto directo pues grava la renta obtenida en la transmisión de un terreno urbano. Un impuesto de carácter real es aquel cuya determinación no depende de los elementos personales del contribuyente y son definidos sin la necesidad de mencionar el sujeto pasivo. Puesto que el IIVTNU grava una renta obtenida por la transmisión de un inmueble y, además, como hemos visto en el párrafo anterior, su hecho imponible queda definido sin ninguna mención sobre el sujeto pasivo. A pesar de que esta naturaleza real del impuesto es apreciable la jurisprudencia del TS ha llegado a negar el carácter real del impuesto cuya sentencia de 5/2/2001 en su tercero fundamento de derecho afirma:

*"Hay que rechazar, por tanto, la aseveración de la entidad recurrente de que el Impuesto sobre el Incremento*

*del Valor de los Terrenos, al gravar plus valías, tiene la naturaleza de un impuesto real o de producto, pero es que, además, no es cierto, como veremos después, considerar que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos grava plus valías, como ganancias de capital, que exteriorizan capacidad económica o de pago, porque priva más en dicho tributo su justificación por el beneficio recibido y su devolución a la Comunidad. Finalmente, su elemento objetivo se deduce porque este impuesto no aprecia de forma alguna cualquier circunstancia personal o familiar del contribuyente, incluso la Ley de las Haciendas Locales (a diferencia de lo que ocurre con otros impuestos municipales) impide que los municipios establezcan deducciones o bonificaciones por tales circunstancias."*

#### **4.2 Impuesto instantáneo**

El carácter instantáneo implica que su hecho imponible se concreta en un momento determinado y no se prolonga periódicamente, esto pone de relieve su naturaleza instantánea. El impuesto grava el incremento de valor de un terreno que se ha ido acumulando y se pone de manifiesto cuando se transmite el bien., tal y como detalla la jurisprudencia en su sentencia STS de 29 de noviembre de 1997:

*"(...)que, en el Impuesto aquí examinado, si bien la plusvalía o el incremento de valor se produce a lo largo de todo el período impositivo, el hecho imponible no precisa ser periodificado, pues el incremento a considerar es el que se manifiesta en el momento en que se produce la transmisión de bienes o la constitución o transmisión de derechos reales, acontecimientos éstos que, en sentido jurídico, son instantáneos, en cuanto se producen, agotan o terminan en un momento determinado. Por eso, está comúnmente admitido que éste es un impuesto instantáneo, no periódico, y que no se produce ningún género de retroactividad de normas tributarias por la circunstancia de que el hito inicial del período impositivo —la transmisión anterior— hubiera tenido lugar con anterioridad a la clasificación de los terrenos afectados como suelo urbano o urbanizable (...)"* Aunque desde una visión más técnica, es de reprochar, que a pesar de tener una naturaleza instantánea se, se utilice la expresión "período impositivo".

#### **4.3 Impuesto proporcional**

Este carácter proporcional se ve reflejado claramente cuando los tipos que se aplican varían en función del tiempo en que se ha generado ese aumento de valor, de tal forma que cuanto más amplio sea ese margen temporal el tipo es cada vez más reducido. Todo ello sin exclusión de lo que dispone el art 108.1 de la LRHL que impone un límite máximo del 30%, cabe mencionar que estos tipos no siguen un crecimiento proporcional de la base imponible como hace el IRPF (Impuesto proporcional por excelencia en nuestro ordenamiento jurídico) que grava las ganancias patrimoniales de forma proporcional.

#### 4.4 Impuesto de exacción voluntaria o facultativa

Su exacción facultativa es apreciable en que solo en aquellos municipios que hayan aprobado la ordenanza fiscal para establecer y regular este impuesto pueden exigir la misma a los contribuyentes. Si bien existe una excepción que conviene mencionar y es que su exacción es obligatoria en todos los municipios de la comunidad autónoma de Navarra tal y como dispone la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo por la que se regulan las Haciendas Locales

#### 4.5 Gravamen sobre la renta

Es evidente que el impuesto grava una determinada renta de las personas jurídicas y físicas, en este caso serían las plusvalías de origen inmobiliario que se realizan con la transmisión de un terreno, la constitución o transmisión de un derecho real de uso y disfrute sobre el mismo. Por lo tanto, cabe aclarar que el impuesto lo que grava es ese incremento de valor que se pone de manifiesto cuando se transmite el terreno y no grava la transmisión en si puesto que si no ha habido incremento de valor (como veremos más adelante) entonces no correspondería su aplicación al caso concreto.

Debemos mencionar que al ser un impuesto que grava parte de la renta hace que este impuesto choque con otros que también gravan la renta como puede ser el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto de Sucesiones cuyos críticos argumentan que este tributo no es más que una copia artificial del IRPF que viola el principio de la doble imposición y por lo tanto de carácter inconstitucional.

El TS su sentencia 27/2/2012 declaró "*(...)es cierto que no estamos ante un supuesto de doble imposición, si nos atenemos al criterio con el que ha sido fijado por el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987 (FJ 14). Efectivamente, existe coincidencia entre la materia imponible u objeto del tributo en la medida en el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el incremento de patrimonio que se grava en renta recaen sobre la capacidad económica que se pone de manifiesto sobre una parte del mismo elemento patrimonial, concretamente sobre el suelo en que se alza la construcción. Sin embargo, el hecho imponible, en términos estrictamente jurídicos, no es el mismo, puesto que ha sido configurado de manera diferente. Esto descarta que se trate de un supuesto de doble imposición, lo que no es óbice para que el legislador, al gravar en parte la misma manifestación de riqueza y recaer ambos impuestos sobre igual materia, establezca técnicas para mitigar la carga fiscal final que sufre el contribuyente. Lo que no significa que esté obligado a ello, mientras se respeten los principios de imposición contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución (...)*"

#### 4.6 Hecho Imponible

Como se ha mencionado anteriormente, se encuentra regulado en el art 104.1 del TRLRHL y grava el incremento de valor que experimentan los terrenos urbanos y se ponga de manifiesta la capacidad económica cuando se transmita por cualquier media el título de propiedad o la constitución o transmisión de derechos reales sobre la misma. De lo dispuesto en el artículo 104 se puede extraer dos elementos fundamentales que deben darse para dar por entendido que se cumple el hecho imponible:

- 1) Un incremento de valor en los terrenos de naturaleza urbana. Este incremento de valor debe ser real de tal forma que si no hay incremento alguno no se está realizando el hecho imponible y por lo tanto no debería ser posible aplicar el tributo.
- 2) Una transmisión del dominio de los terrenos urbanos o la constitución o transmisión de derechos reales que graven la misma.

Al tratarse de un negocio jurídico debemos hacer referencia a los hechos, actos o negocios jurídicos por el que se adquiere el dominio que se encuentran en el artículo 609 del código civil que establece:

*"La propiedad se adquiere por ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de prescripción.*

Esto supone apreciar, por un lado, los actos y negocios jurídicos por los que se transmite el dominio para su adquisición y, por otro lado, aquellos relativos a los derechos reales de goce limitativos de dominio cuando se transmiten o se constituyen sobre dicho terreno. Por otro lado, también tenemos que tener en cuenta la legislación especial que regula determinadas transmisiones y ver, a efectos del pago del impuesto, cuando se ha devengado. Vamos a analizar las transmisiones

Hay que mencionar que las entidades locales podían liquidar el impuesto automáticamente cuando se producía una transmisión sin siquiera verificar la procedencia. Con la crisis inmobiliaria del 2008, donde los precios del mercado cayeron, despertó el debate sobre la posibilidad de exigir el impuesto a pesar de que no hubo un aumento real del valor del terreno. Muchos autores como Martin Ruiz, entre otros, afirmó que *"(...) desde una visión técnica, hay que*

*entender que en el caso del valor de transmisión de un terreno de naturaleza urbana sea inferior al de adquisición, estamos ante un supuesto de no sujeción(..)”*

Recordar que debe haber una transmisión que ponga de manifiesto ese incremento de valor. La transmisión puede ser de cualquier tipo incluido la constitución y transmisión de derecho reales de goce, limitativos del dominio sobre los terrenos.

#### *4.6.1. Negocios jurídicos gravados por el IIVTNU*

##### *4.6.1.1. El título y el modo en la compraventa*

El título, uno de los elementos nucleares a la hora de transmitir o constituir, sigue las disposiciones del código civil sobre la compraventa (arts. 1450 y siguientes). Además del título, donde se manifiesta el acuerdo de voluntades, es necesario la transmisión o la *traditio* para la perfección de la compraventa. Por lo tanto, concluimos que tanto el título como la “traditio”, siguiendo el modelo de transmisión en nuestra legislación, son elementos indispensables a la hora de transmitir un terreno o derecho real.

#### *4.9.7. Donaciones y herencias*

Como se mencionó antes, la donación es uno de los ejemplos más representativos de las transmisiones lucrativas y por lo tanto está sujeto al pago del impuesto. El momento en que la escritura recoja la aceptación del inmueble donado se entenderá devengado el IIVTNU

#### *4.9.2. La permuta*

La permuta es un contrato por el que cada parte contratante se obliga a dar una cosa para recibir otra. Su regulación se encuentra en los artículos 1538 a 1541 del CC en el Título V Libro IV “De la permuta”. Este contrato también se perfecciona a través de la *traditio*, transmitiendo el bien y la doctrina administrativa como la jurisprudencia entienden, de manera unánime <sup>\*34</sup>, que la permuta de bien inmueble urbano por otro está sujeta al pago del IIVTNU. La permuta ordinaria sigue los mismos criterios que la compraventa, cabe traer a colación la STSJ de Islas Baleares de 31/5/2002 (JT 2002/906) que, exponiendo la doctrina asentada del TS sobre el devengo, lo aplica a un caso de permuta.

---

<sup>3</sup> BEATRIZ MORENO SERRANO, *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3 Edición, Madrid 2022, página 76 a 78.

<sup>4</sup> ALVARO DEL BLANCO GARCÍA Y BELEN GARCÍA CARRETERO, *El impuesto sobre el valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: análisis crítico y propuesta de reforma*, Edición Reus, Madrid 2021, página 62 y 63.

*“(…) el contenido de la sentencia dictada en cuanto significa, de un lado, la declaración de transmisión de la propiedad, y de otro, la condena a otorgar la correspondiente escritura pública, lo que supone que la fecha de la transmisión se produjo en la fecha del otorgamiento y no del acuerdo verbal que adquiere sus efectos, no en 1974, sino en 1996, lo que debe conducir a que no pueda hablarse de prescripción en el presente caso. (...)”*  
(Fundamento de derecho tercero)

Cabe destacar las permutas de suelo por edificación futura donde es evidente que hay dos entregas perfectamente diferenciadas y por lo tanto el hecho imponible se realiza dos veces y en dos momentos diferentes al igual que el devengo. Esto implica también que también hay un devengo del IVA por el pago anticipado de la operación. La constitución de la escritura, para el IIVNTU, supondrá el devengo de la misma con respecto a la transmisión del suelo (El primer devengo). Hasta que la construcción no esté finalizada y no se transmita a través del otorgamiento de la escritura pública no se realizara el devengo por segunda vez (El segundo devengo) \*<sup>5</sup>

#### *4.9.3. Aportación de inmuebles para la constitución de una sociedad o ampliación de su capital*

La aportación de un inmueble a una sociedad implica que es una aportación no dineraria y por lo tanto se considera que hay transmisión del dominio y por ende está sujeto al pago del IIVTNU. La naturaleza “traslaticia” de la permuta ha sido asentado en varias ocasiones\*<sup>6</sup> por la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de la cual mencionamos la CV1636-17, de 22 de junio de 2017:

*(…) la aportación de la propiedad de un bien inmueble de naturaleza urbana a una sociedad mercantil a cambio de valores representativos del capital social de la entidad adquirente es un caso de transmisión onerosa de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, por lo que se produce el hecho imponible del IIVTNU (...)”*

En la STSJ de Cataluña 28/11/2002 (JT 2003/838) se decantó por la fecha de otorgamiento de la escritura por lo que el devengo no se producirá aun realizándose las aportaciones correspondientes o no se haya ejecutado completamente el aumento de capital. Solo será excluido del pago si la transmisión este en el supuesto previsto en la Disposición Adicional

---

<sup>5</sup> BEATRIZ MORENO SERRANO, *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3 Edición, Madrid 2022, página 78.

<sup>6</sup> ALVARO DEL BLANCO GARCÍA Y BELEN GARCÍA CARRETERO, *El impuesto sobre el valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: análisis crítico y propuesta de reforma*, Edición Reus, Madrid 2021, página 66.

Segunda de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades\*<sup>7</sup>

#### 4.9.4. Liquidación de cuentas en participación.

Se regulación se encuentra en los artículos 239 y siguientes del Código de Comercio del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 que dispone:

*“(…)comerciantes (pueden) interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen”*

La Dirección General Tributaria (DGT). En la CV 2234-11 ha asentado que los contratos de cuentas en participación se equiparan a una sociedad. Esta comparativa nos haría pensar que al ser una entidad societaria sus operaciones estarían sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se acierta en que este tipo de operaciones si están sujetos al pago del tributo siendo la única excepción a que estas operaciones están exentas en virtud del artículo 45.I.B.11 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sin embargo, las retiradas de fondos del contrato de las cuentas en participación o su resolución se equipará, siguiendo las líneas mencionadas, a los conceptos de disminución de capital y disolución de la sociedad. Estas operaciones que no se benefician de la exención si están sujetos al pago del IIVTNU. Beatriz Moreno Serrano reclama que el contenido del contrato está determinado por la idea de que su manifestación exterior no es inmediata y que existen por lo tanto dos obligaciones distinguibles: una obligación del participante de aportar capital y la obligación del gestor que es rendir cuentas del resultado del negocio\*<sup>8</sup>

#### 4.9.5. La dación en pago en asunción de deudas.

La dación por asunción de deudas consiste en la entrega de un bien al adjudicatario para la liquidación de la deuda que tiene con un tercero. No solo se adjudica bienes o derechos, pero también la propia deuda.

---

<sup>7</sup> ALVARO DEL BLANCO GARCÍA Y BELEN GARCÍA CARRETERO, *El impuesto sobre el valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: análisis crítico y propuesta de reforma*, Edición Reus, Madrid 2021, página 66.

<sup>8</sup> BEATRIZ MORENO SERRANO, *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3ª Edición, Madrid 2022 página 79.



La grave crisis económica ocurrida en España en el 2008 supuso un duro golpe al mercado inmobiliario al caer los precios. Las graves consecuencias introdujeron la necesidad de introducir en el ordenamiento la dación en pago de deudas, reformas como el Real Decreto Ley 6/2012, de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, que introduce la dación en pago como la entrega del bien inmueble hipotecado a la entidad financiera u otro acreedor hipotecario a cambio de la cancelación total o parcial de la deuda. Su motivación, tal y como se desprende de su título, es la salvaguardia a aquellos colectivos sin recursos cuya situación impide el cumplimiento constitucional del artículo 47 de la CE sobre el derecho de disfrutar de una vivienda digna.

Este es el criterio seguido por el TS en su sentencia de 19 de mayo de 1995 que ha reiterado en posteriores sentencias como STC de 17 de diciembre de 1998 y del 9 de febrero del 2002. En estas sentencias se afirma:

*“(...) en la adjudicación en pago de deudas el adjudicatario es acreedor del adjudicante por un crédito propio; en la adjudicación en pago de asunción de deudas el adjudicatario resulta deudor de terceros por la cesión de las deudas y bienes hecha por el adjudicante y en la adjudicación para pago de deudas recibe determinados bienes para, con ellos o con su producto, hacer el pago de deudas del adjudicante(...)”*

Abreviando la cita lo que el TS clarifica es que hay dos primeras transmisiones para la solvencia del crédito, pero la tercera el adjudicatario se limita al pago de las deudas del adjudicante con los bienes que ha recibido o producto de su venta. Siguiendo el mismo criterio la Dirección General de los Registros y el Notariado ha señalado que la adjudicación para pago es una adjudicación vacía de carácter formal para permitir la disposición del bien sin que el bien en cuestión entre en el patrimonio del heredero. \*<sup>9</sup> Por esa razón se entiende que la adjudicación de pago de deudas es una transmisión onerosa. Si se diera el caso de entrega de bienes inmuebles estaría sujeta al IIVTNU. Posteriormente, como veremos más adelante, a través del Real Decreto Ley 8/2014 de 14 de Julio de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia introduce una nueva exención para la dación en pago de deudas.

#### *4.9.6. La reversión en el caso de expropiación forzosa*

La reversión es el derecho del titular originario a recuperar el bien o derecho en cuestión cuando desaparece la causa que originó la expropiación. Es importante mencionar el art 63

---

<sup>9</sup> ALVARO DEL BLANCO GARCÍA Y BELEN GARCÍA CARRETERO, *El impuesto sobre el valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: análisis crítico y propuesta de reforma*, Edición Reus, Madrid, 2021, página 73.

del reglamento de la ley de Expropiación forzosa aprobado por Decreto de 26 de abril de 1957 que preveía las causas por la que procedería la reversión, entre ellas:

*“(…) Cuando desaparezca la afectación de los bienes o derechos a las obras o servicios que motivaron la expropiación.”*

Es doctrina asentada por el TS del que destacamos el STS de 12/06/1997 que dispone en su fundamento de derecho tercero *“(…)El artículo 110 de la Ley 39/1988 (y, antes, el 358 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril), establece que el Impuesto se devenga, cuando se transmita la propiedad de un terreno, en la fecha de la transmisión. Y, en el caso del auto, la transmisión no se produjo al tiempo de aprobarse el Proyecto de Expropiación, como declara la sentencia recurrida, sino en el momento en que, con fecha 15 de mayo de 1990, se suscribió el Acta de Ocupación y Pago hasta ese momento, el de la suscripción del Acta, el particular afectado, como titular, aún, del bien expropiado, dispone de las facultades de exclusión que el dominio le confiere, pudiendo emplear, frente a la Administración, en caso de ocupación prematura, los interdictos de retener y recobrar la posesión; y, asimismo, en cuanto dueño del bien hasta que no tenga lugar el pago y la ocupación, viene obligado a mantenerlo en condiciones de seguridad y salubridad, conforme a los artículos 30.1 y 125 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 (…)”*

Entendemos entonces que para el caso que se produzca la reversión de los terrenos objeto de expropiación forzosa se estaría produciendo dos transmisiones que están gravados por el IIVTNU.

#### *4.9.8. La renuncia de adquisiciones mortis causa en beneficio de uno o más coherederos.*

La herencia o adquisición *mortis causa* está regulado en los artículos 988 y siguientes del CC. De tales preceptos se entiende que hay dos tipos de renuncia a la herencia: La renuncia Pura, simple y gratuita por un lado y por otra renuncia en favor de uno o varios coherederos. La última renuncia mencionada supone la transmisión del propio derecho a suceder en favor de otra persona. En el ámbito fiscal tal distinción es importante puesto que la renuncia pura, simple y gratuita (del art 923 del CC) se entiende que el renunciante/s no han llegado a aceptar la herencia y por lo tanto no ha habido una transmisión. Sin embargo, para el caso de la renuncia en favor de uno o varios coherederos, se entiende que hay una primera aceptación por parte del renunciante. \*<sup>10</sup> El artículo 1000 del CC dispone:

---

<sup>10</sup> ALVARO DEL BLANCO GARCÍA Y BELEN GARCÍA CARRETERO, *El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Análisis crítico y propuesta de reforma*. Editorial El consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2021, página 74 a 77

*“Entiéndese aceptada la herencia:*

*Cuando el heredero vende, dona o cede su derecho a uno extraño, a todos sus coherederos o alguno de ellos*

*Cuando el heredero la renuncia, aunque sea gratuitamente, a beneficio de uno o más de sus coherederos*

*Cuando la renuncia por precio a favor de todos sus coherederos indistintamente; pero, si esta renuncia fuere gratuita y los coherederos a cuyo favor se haga son aquellos a quienes debes acrecer la porción renunciada, no se entenderá aceptada la herencia”*

La primera aceptación se sujeta (Tanto para renuncia pura y simple) sobre el principio de que no se puede transmitir lo que no se tiene o no se ha adquirido y por lo tanto no hay transmisión. (O no puede transmitirse lo que no se tiene) En la renuncia en favor de coherederos se entiende que hay dos transmisiones, la doctrina del TS en su sentencia de 5 de junio de 2018 remarcó el artículo 1006 del CC que dispone:

*“(…) en los supuestos de muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía”*

La DGT por su parte también se ha pronunciado en diversas ocasiones. La consulta vinculante V 1665-11 aborda la renuncia pura y simple tanto para el IIVTNU como para el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD). Relativo al impuesto municipal:

*“(…) en el caso de que opte por renunciar a la herencia que le corresponde, esta parte de la herencia acrecerá a los otros herederos, estando prescrito el IIVTNU, ya que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 989 del Código Civil, los efectos de la aceptación y la repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.”*

Sobre la herencia y la donación:

*“(…)La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación(…)*

*(…) En la repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o legado, sus beneficios tributarán por la adquisición de la parte repudiada o renunciada aplicando el grado de parentesco que corresponda(…) En este sentido, si por tratarse de la repudiación o renuncia a una herencia prescrita, la adquisición tiene la consideración de donación del repudiante o renunciante, el parentesco a tener en cuenta será el del heredero con el referido repudiante o renunciante”*

Podemos concluir que hay entonces dos criterios diferenciables cuando se trata del IIVTNU

o el ISD. Esta doctrina se fundamenta, siguiendo lo dispuesto por la DGT en su consulta V0229, en el artículo 28.3 del LISD.

Artículo 28.3:

*“La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación”*

Consulta V0229\*<sup>11</sup>:

*“La regla contenida en el apartado 3 del artículo 28 del LISD solo produce en el ISD el efecto de gravar la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria repudiada por donación del repudiante, acto que se produce en el momento de dicha repudiación, pero no puede extender sus efectos más allá de sus términos estrictos (...)”*

Por lo tanto, quien repudia una herencia se entenderá que nunca la recibió. Este criterio se aplica también al Impuesto del Patrimonio y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

*“En el impuesto del patrimonio, el repudiante no debe incluir los bienes correspondientes a la porción hereditaria repudiada(...) En el impuesto sobre la renta de las personas físicas el repudiante no debe declarar por la repudiación ninguna ganancia o pérdida patrimonial por la porción hereditaria repudiada(...)”*

En definitiva, la regla especial del artículo 28.3 del LISD no se extiende a otros ámbitos como puede ser la civil o el fiscal, razón por la cual la DGT aclara que no es necesario tributar por el ISD o el IRPF cuando se repudia la herencia. (Salvo la renuncia a favor de un tercero). Significa también que para los supuestos de renuncia en favor de uno o varios coherederos hay una doble transmisión, la primera que retrotrae sus efectos a la fecha del fallecimiento del causante mientras que, en la segunda transmisión, a efectos de prescripción, se contaría desde la fecha en que la misma tuvo lugar. Se computaría desde la fecha del fallecimiento del causante, al ser esta la fecha en la que se entienden producidos los efectos de la primera transmisión.

Artículo 657 *“Los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte”*

---

<sup>11</sup> ALVARO DEL BLANCO GARCÍA Y BELEN GARCÍA CARRETERO, *El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Análisis crítico y propuesta de reforma*. Editorial El consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2021, página 76.

Artículo 661 “Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”

Artículo 989 “Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona”

#### 4.9.9. Constitución o transmisión de derechos reales de disfrute

Para estos casos el devengo se realiza cuando tenga lugar dicha constitución o transmisión de derechos reales. Debido a la gran variedad de tipos de derechos reales es necesario observar la normativa aplicable para cada derecho real. En el derecho de superficie la inscripción en el registro es de naturaleza constitutiva, lo que implica que para el devengo del IIVTNU es necesario la inscripción.

### 4.7 Base Imponible

Junto con el hecho imponible esta la base imponible y constituye el elemento valorativo o el sistema de medición del hecho imponible, la LGT en su artículo 50.1 lo define como: “(...)la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”

Se encuentra regulado en el artículo 107 del TRLRHL y similar al hecho imponible debe producirse un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y que se manifieste cuando ese terreno se transmite o cuando se constituya o transmita un derecho real que recaerá sobre el mismo. Siguiendo las declaraciones de Palao Taboada, en el IIVTNU tanto la base imponible como el hecho imponible tienen una relación "estrecha" pues la ley que determina la base imponible ya integra, a su vez, la definición legal del hecho imponible convirtiendo así el IIVTNU en un impuesto indiciario cuya definición del hecho imponible es una "cascara vacía" (Palao Taboada "Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU" *Nueva fiscalidad* N.º 2, 2017).

Con la crisis mercado inmobiliario, en 2008, se puso en evidencia que el IIVTNU no apreciaba en su sistema de cálculo de la base imponible la evolución real del mercado inmobiliario. Como veremos más adelante, parte del articulado, en relación con la base imponible, quedaron impugnados ante el TC siendo un fracaso el sistema de índices que contenía la ley. El debate jurisprudencial y doctrinal será analizado en otro apartado. Hoy en día, después de las sucesivas reformas, el nuevo texto legal contenido en el TRLRHL contiene dos sistemas de valoración. El sistema de determinación objetiva y la posibilidad de que el contribuyente alegue una minusvalía a través del sistema de determinación real (Valor de

adquisición y el valor de venta) que como veremos más adelante aún está pendiente de saber hasta qué punto solventa la problemática actual.

La determinación del base imponible según en el artículo 107 del TRLRHL dispone:

*"(...)se determinará sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a los establecidos en los apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme lo previsto en el apartado 4(...)"*

Es importante mencionar el apartado 5 de este artículo 107 que establece:

*"Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinado con arreglo de lo dispuesto en los apartados(...), se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor"*

Partiendo de lo dispuesto en la norma el cálculo del incremento del valor se realiza mediante dos métodos de cálculo. Vamos a analizar primero el sistema objetivo de cálculo y los elementos en los que descansa para el cálculo de la base imponible.

#### *4.7.1. Valor del terreno y valoración de los derechos reales de goce y disfrute*

##### *4.7.1.2. Terrenos de naturaleza urbana:*

Tal y como dispone el artículo 107.1.a) que regula las reglas de valoración del terreno urbano:

*"En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles"*

Por lo tanto, el valor que se da a los terrenos urbanos en el momento del devengo seguirá la normativa que regula el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) cuyo artículo 65 del TRLRHL declara:

*"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"*

Concluimos entonces que el valor que se tomará de referencia para el terreno urbano será el valor catastral que seguirá lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRHL). El artículo 22 de la mencionada ley dispone que el valor catastral está compuesto por el valor

catastral del suelo y el valor catastral de la construcción siendo la primera (el valor del suelo) el que se tomará para la determinación de la base imponible. Cabe destacar lo que dispone el art. 23 del TRLCI donde se establecen los criterios y límites para la determinación del valor catastral y cuyo apartado dos afirma que en ningún caso podrá superar el valor de mercado.

El artículo 104.5 del TRLRHL sin embargo establece otro criterio de valoración para aquellas transmisiones lucrativas:

*“Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*

Por lo tanto, para las transmisiones lucrativas, se seguirá lo que declare la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Destacamos su artículo 9 donde regula la base imponible del impuesto y establece:

*“En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.*

*No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.*

*Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado”*

El artículo es aclara pues que el valor que utilizará será el valor de referencia catastral y no el valor catastral. Concluimos entonces que para las transmisiones mediante herencia o donación el valor que se tomará es el valor de referencia.

Entendemos entonces que este valor de referencia catastral como el valor catastral son dos conceptos diferentes, pero están relacionados para determinar el valor de los inmuebles, siendo la primera introducida en la última modificación (Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre). La disposición final tercera del TRLRHL dispone:

*“La Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas”*

Por lo que este valor de referencia catastral se obtiene de la información que los registros catastrales reciben. No puede superar en ningún momento el valor de mercado y según la orden ministerial HFP/1104/2021 se establece un coeficiente de minoración del 0.9 para terrenos tanto urbanos como rústicos.

El artículo 107.a) también declara que los ayuntamientos, mediante ordenanza fiscal, podrán aplicar un coeficiente reductor sobre el valor que no podrá superar el 15%.

#### *4.7.1.3. Derechos reales de goce o disfrute:*

Para la valoración de los derechos reales de goce y disfrute el artículo 107.2.b) dispone:

*“(...) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (...)”*

Por lo tanto, se remite a las reglas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITPO). Estas reglas son inaplicables para algunos supuestos como es para el derecho de superficie puesto que la TRITPOAJD establece un sistema de capitalización en función del canon satisfecho que no mantiene ninguna relación con el cálculo de la base imponible del IIVTNU. Se entiende que será de aplicación, por analogía, las reglas contenidas en el art 107.2.c del TRLRHL relativas al derecho de vuelo

#### *4.7.2. Sistema de cálculo objetivo: periodo en que se genera la plusvalía y los porcentajes de incremento anual*

El sistema de cálculo objetivo que se encuentra en el artículo 107.4 se calcula utilizando el valor del suelo, en el momento del devengo, (Que como hemos visto antes es el valor catastral asignado al suelo por el registro catastral) multiplicado por el coeficiente de incremento anual (que veremos más adelante). El computo máximo para la determinación de la base imponible es de hasta un máximo de 20 años tal y como dispone el art 107.1 del TRLRHL:

*"(...)el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años”*

Se computan años completos sin la menor consideración a las fracciones que se hagan tal y como la jurisprudencia establece. Resaltamos la STSJ de Galicia de 26/3/2002 (JT 2002/1502) en cuyo fundamento de derecho quinto declara:



*“Mas como quiera que, para computar el incremento de valor, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2, del artículo 108 (actual art. 107.4, 3ª) sólo se consideran los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del mismo, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período, de manera que, si la enajenación se produce antes de transcurrido un año, no hay porcentaje aplicable”*

#### 4.7.2.1. Porcentajes de incremento anual

El cambio más relevante es la sustitución de los porcentajes anuales por unos coeficientes máximos (artículo 107.4 del TRLRHL) que se aplicarán en función del tiempo transcurrido desde la operación. Por lo tanto, para el cálculo de la base imponible, será el resultado de multiplicar el valor catastral del suelo en el momento del devengo por los coeficientes que establezcan los ayuntamientos. Es de mencionar que estos coeficientes no podrán superar en ningún caso los siguientes límites:

Menos de un año	0.15
1	0.15
2	0.14
3	0.15
4	0.17
5	0.18
6	0.19
7	0.18
8	0.15
9	0.12
10	0.10
11	0.09
12	0.09
13	0.09
14	0.09
15	0.10
16	0.13
17	0.17
18	0.23
19	0.29
20 años o mas	0.45

Los años se computan enteros y si fuese menor a un año se prorrateará el coeficiente anual por meses. Además, el coeficiente será actualizado anualmente siguiendo la evolución del mercado inmobiliario a través de una norma de rango legal, pudiendo el gobierno modificar tal coeficiente a través de los presupuestos generales. Si los coeficientes superasen los límites

máximos se aplicará directamente los máximos legales hasta su actualización por una nueva ordenanza fiscal.

El apartado 3 del artículo 107 afirma también que los ayuntamientos podrán aplicar una reducción de los valores catastrales como consecuencia de una valoración colectiva de carácter general. Esta reducción además no podrá superar del 60% pudiendo aplicar un tipo de reducción diferente para cada año y con un máximo de un año con “*respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales*” (art 107.3.a del TRLRHL).

El municipio de Valladolid en su Ordenanza Fiscal de 2023 dispone en su artículo 9 (Dentro del Capítulo V: Base Imponible Objetiva) establece los siguientes coeficientes que se tienen que multiplicar por el valor del terreno en el momento del devengo. Recordar que en ningún momento puede superar los límites establecidos en los coeficientes del art 107.4

Menos de un año	0.14
1	0.13
2	0.15
3	0.16
4	0.17
5	0.17
6	0.16
7	0.12
8	0.10
9	0.09
10	0.08
11	0.08
12	0.08
13	0.08
14	0.10
15	0.12
16	0.16
17	0.20
18	0.26
19	0.36
20 años o mas	0.45

Los municipios que tienen establecido el IIVTNU tienen un plazo de 6 meses, desde la entrada en vigor del Real Decreto ley 26/2021, para adecuarse a la nueva modificación. En ese período mientras tanto se utilizarán los coeficientes máximos del artículo 107.4 del nuevo

TRLRHL tal y como dispone la disposición transitoria única del Real Decreto ley 26/2021

#### *4.7.3. El sistema directo de cálculo: La plusvalía real*

El contribuyente podrá optar por este método de determinación de la base imponible que consiste en la diferencia entre el precio de venta y el de adquisición. Si el resultado es menor que lo dispuesto por el sistema objetivo se tomará como valor para el cálculo de la base imponible tal y como dispone el nuevo art 107.5 y el art 104.5 del TRLRHL. Los ayuntamientos podrán hacer las comprobaciones correspondientes tal y como estipula el art 110.4. Estas modificaciones legislativas responden en gran medida los cambios que el TC reclamaba al gobierno, se da una solución parcial al conceder al contribuyente la opción de elegir el sistema de cálculo real que es mucho más acertado con la realidad inmobiliaria. Además, el nuevo sistema objetivo de cálculo evolucionará siguiendo la evolución del mercado inmobiliario.

#### *4.8.4. Ejemplos de cálculo de la Base Imponible*

Una persona adquiere una vivienda en 2008 por un importe de 200.000 euros que es vendida en 2021 por un valor de 210.000. El valor catastral del suelo es de 75.000 (La base imponible) y en este supuesto la ganancia ha sido de 10.000 haciendo corresponder un 50% al terreno urbano que sería un beneficio real de 5.000 euros.

Aplicando el sistema de cálculo objetivo, han transcurrido 13 años (entendidos como completos) por lo que el coeficiente a aplicar en el momento del devengo es el 0.09. Por lo tanto, debemos multiplicar la base imponible por el coeficiente:  $75.000 \times 0.09$ : 6750 euros

Podemos apreciar que la base imponible, siguiendo el sistema objetivo de cálculo (6750 euros), es mayor que el incremento real (5000 euros) Por lo que el contribuyente podría decidir utilizar el sistema de cálculo real ponderando el beneficio real en la compraventa que serían los 5.000 euros. Entonces para el cálculo de la cuota serían los 5.000 euros multiplicado por el tipo correspondiente que depende de cada ayuntamiento.

Si el inmueble se encuentra en el municipio de Valladolid, según el art. 16 de la ordenanza fiscal de Valladolid de 2023, establece un tipo de 21,76% que debe multiplicarse por la base imponible.  $5000 \times 0.2176$ : 1088 euros como cuota integral. Aunque también sería necesario hacer el cálculo de la base imponible objetiva a través de los coeficientes del art 9 de la ordenanza fiscal de Valladolid que es de 0.08 para 13 años:  $75.000 \times 0.08$ : 6000 euros. Como vemos sigue siendo más bajo que a través del sistema de cálculo real.

## 4.8 Sujeto pasivo y obligados tributarios

Partiendo de la ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, donde establece en su “capítulo II: Obligados Tributarios” los obligados a pagar este impuesto. El artículo 35 dispone que son obligados tributarios los siguientes:

### 4.8.1. El Contribuyente

Además del artículo 35.2a) de la LGT se menciona el sujeto pasivo en el art 106 del TRLRHL que establece que el sujeto pasivo, como contribuyente, será aquella persona física o jurídica que se beneficie de la plusvalía en la transmisión de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio.

Por lo tanto, el contribuyente quedará determinado por el tipo de transmisión en cuestión:

#### 4.8.1.1. Transmisiones lucrativas

Una transmisión lucrativa es aquella donde el adquirente o el que recibe el bien no tiene que realizar contraprestación alguna, el transmitente o la persona que transmite lo hace sin recibir nada a cambio.

#### 4.8.1.2. Operaciones a título lucrativo por entidades sin ánimo de lucro

Ya mencionamos que el transmitente de un terreno o aquel que constituye o transmita un derecho real tendrá la consideración de contribuyente. Sin embargo, no es clara la situación cuando el adquirente es una entidad que está amparado por la Ley 49/2002 en su artículo 15 que otorga una exención subjetiva. (Por ej: las entidades deportivas). La Dirección General Tributaria (DGT) se pronunció al respecto en su consulta 1203/03, de 5 septiembre (JT 2003/1554) donde cito directamente:

*“(…)el supuesto de que la operación se realice bajo la vigencia y aplicación de la reciente Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y que la entidad donataria cumpla los requisitos de dicha Ley, el tratamiento aplicable a la donación inmobiliaria referida en la consulta respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, determina que la entidad deportiva mencionada sería sujeto pasivo, a título de contribuyente, estando exenta del pago del impuesto de acuerdo con el apartado 3 del artículo 15 de la Ley 49/2002, en cuya virtud: Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o*

*transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles(...)*”

#### *4.8.1.3. Transmisiones onerosas*

Cuando la transmisión del dominio se realiza a título oneroso será contribuyente la persona física o jurídica que transmita el terreno. Para la constitución o transmisión de derechos reales limitativos de dominio será la persona física o jurídica que lo constituya o transmita.

#### *4.8.1.4. Posibilidad de repercutir la cuota sobre el adquirente*

Para las operaciones a título oneroso se permite el pacto entre particulares para la asunción del tributo por el adquirente. Cabe aclarar que este tipo de pactos son considerados validos entre particulares pero limitándose a la esfera privada entre el comprador y el vendedor de tal forma que no altera la relación jurídico-tributaria de las Administraciones que está totalmente prohibido tal y como dispone el artículo 17.5 de la LGT: *"Los elementos de la obligaciones tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares , que no producirán sus efectos ante la Administración , sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas"*

Sin embargo, no ocurre lo mismo cuando el negocio es entre un privado y una promotora inmobiliaria o similar cuando estipulan su repercusión al adquirente en el contrato y sin ninguna posibilidad de negociar. El Real Decreto Ley 1/2007 de 16 de noviembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa del Consumidor y Usuarios en su artículo 89 que establece cláusulas que son consideradas abusivas. Su apartado 3 en su punto C establece:

*"(...)la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario"*

Por lo tanto, tales cláusulas son consideradas nulas estando prohibido entre privados y entidades que se dedican a la promoción o el negocio inmobiliario.

Tal impedimento también ha sido recogido por la jurisprudencia en la STS de 25/11/2011 (RJ 2012/576) donde declara nulo aquellas cláusulas que hacían pagar al consumidor el IIVTNU. Posteriormente la Audiencia Provincial de Oviedo tuvo que abordar una cuestión similar y a pesar de la jurisprudencia asentada por el TS en la sentencia mencionada la audiencia prefirió elevar una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). En su STJUE de 16/01/2014 (TJCE 2014/7) el tribunal afirma, en concordancia

con la jurisprudencia ya asentada anteriormente mencionada, que el pago del impuesto municipal corresponde a los promotores quien es el que se beneficia de la plusvalía. Por lo que las cláusulas que trasladen la obligación del pago del impuesto al consumidor, sin compensación alguna, son abusivas y por lo tanto nulas.

#### 4.8.1.5. Sujeto pasivo sustituto

El apartado 2 del artículo 106 del TRLHL dispone:

*“En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, 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, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España”*

Por lo que el sustituto del sujeto pasivo será la persona jurídica o física que se refiere el art 35.4 de la LGT siempre y cuando el contribuyente es una persona física que no es residente en España. Esto tiene una relevancia importante en aquellos municipios turísticos y ha sido objeto de varias críticas por varios autores.

Así mencionamos la opinión de Plaza Vázquez y Villaverde Gómez<sup>12</sup> que achacan la falta de previsión en el TRLRHL de un concepto de residencia y para solventar la necesidad de establecer un concepto es necesario acudir a las reglas de residencia contenidas en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y la 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. Esta opinión es compartida por autores como Quesada Santiuste<sup>13</sup> y Carrasco Parrilla<sup>14</sup>

En contra de esta postura está López León<sup>15</sup> que afirma que no deben aplicarse tales normas puesto que solo son aplicables a los impuestos que sean estatales. Por lo tanto, el autor afirma que ante la falta de definición de persona física no residente debemos acudir al sentido técnico siguiendo lo dispuesto en el art. 12.2 de la LGT que afirma que una persona no

---

<sup>12</sup> PLAZA VAZQUEZ, AMANCIO Y VILLAVERDE GOMEZ, M. BEGOÑA, *Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana, análisis jurisprudencial práctico*, Thomson Aranzadi, 2005, página 135 a 136.

<sup>13</sup> QUESADA SANTIUSTE, FUENCISLA, Fuencisla, *Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer, Hermanos, Barcelona, 2001, página 97.

<sup>14</sup> CARRASCO PARRILLA, PEDRO JOSÉ, *Algunas notas sobre el IIVTNU*, *Revista Tributos Locales*, nº 88, abril-mayo, 2009 página 131.

<sup>15</sup> LOPEZ LEON, JAVIER, *Gestión e Inspección del impuesto sobre el incremento de los terrenos de naturaleza urbana*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2011, página 101.

residente es aquella persona cuyo domicilio habitual no se encuentra en España.

La Comisión de expertos sobre la revisión del modelo de financiación local, en el informe de julio del 2017 advirtió que el sustituto del contribuyente podría chocar contra el principio de no discriminación por razón de nacionalidad o residencia siendo un obstáculo para el libre tránsito de personas. Consideran que tal figura debería ser eliminada en pos de otros mecanismos que garanticen el pago del impuesto.

#### *4.8.1.6. Entes sin personalidad jurídica*

Se da en aquellas situaciones donde el transmitente es un patrimonio sin personalidad jurídica (comunidad de bienes, herencia yacente y demás). Desde la promulgación del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales por el Real Decreto Legislativo 2/2004 se entiende que la consideración de contribuyente será el patrimonio sin personalidad jurídica, no los comuneros que la componen. Sin embargo, cabe mencionar que en la redacción original de la Ley 39/1988 no se consideraban estos patrimonios como contribuyentes dando lugar a una accidentada jurisprudencia que fue afianzando lo que se dispone actualmente. La LGT en su artículo 35.4 dispone que será considerado como obligado tributario:

*“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado(...)”*

### **4.9 Devengo del Impuesto**

Como se ha mencionado anteriormente en el artículo 104 del TRLRHL para que el hecho imponible se manifieste debe haber una transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la transmisión o constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre aquellos terrenos. Esto es reafirmado por el artículo 109 del TRLRHL que establece los supuestos cuando se devenga el impuesto:

#### *4.9.1. Documentos privados*

Partiendo del art. 1227 del Código Civil (CC) que declara:

*“La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.”*

Beatriz Moreno Serrano alega que este artículo no hace distinción alguna sobre la naturaleza estatal, autonómico o local del funcionario público\*<sup>16</sup>. Esta doctrina seguida por el TS no beneficia a los municipios puesto que no tienen medios para hacer constar la presentación de documentos privados en otras administraciones públicas en el pago de otros tributos. La autora también entiende los efectos del art 1227 se entienden producidos también cuando el documento accede a un organismo que no forma parte de la Administración Tributaria, afirma que lo esencial es que se acredite la fecha de transmisión y no la fecha de celebración del negocio jurídico y del hecho imponible del IIVTNU. Por lo tanto, hay una ineficacia frente a terceros cuando se realiza mediante documento privado, pero cuando el ayuntamiento, a través de actos propios, tiene conocimiento de la transmisión esta ineficacia queda sin efectos puesto que una vez tiene el conocimiento no puede alegar desconocimiento. El TS en su STS de 15 de enero de 2002; rec 6537/1996; ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.) ha considerado acreditada la fecha de transmisión del inmueble cuando el pago del IBI se hace de manera pública, incluido ante el ayuntamiento. También en su STC de 3 de noviembre de 2010 (rec 234/2006; ponente Frías Ponce, Emilio.) ha alegado que:

*“(...) el art 1227 del Código Civil es una presunción iuris tantum de que la fecha del documento privado es la de los hechos indiciarios, pero admite prueba en contrario (...)”*

Esta doctrina sobre el documento privado va en concordancia con el método de transmisión del título y el modo puesto que si en la fecha de firma del documento privado (*título*) hay también una entrega real (*traditio*) y efectiva se entenderá entonces transmitida la propiedad desde ese momento. Si no hay entrega efectiva con la firma entonces habrá que estar pendiente a la otorgación posterior de la escritura pública del negocio que a efectos se equipará a la entrega de la cosa una vez entra el registro de la propiedad salvo que de la misma escritura disponga lo contrario o se deduzca de manera evidente.

#### 4.9.2. Expropiación forzosa

Nos remitimos al art. 53 de la Ley de 16 de diciembre de 1954 sobre expropiación forzosa (LEF) que afirma que el acta de ocupación, junto con el pago y los justificantes correspondientes es título suficiente para ser inscrito en el Registro de la Propiedad. Por lo que se entiende que no hay transmisión hasta que no se dicte el acta de ocupación de los

---

<sup>16</sup>BEATRIZ MORENO SERRANO, *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3ª Edición, Madrid 2022, página 412 a 414.



bienes expropiados, el devengo se produce en el momento de la suscripción del acta. Esto ha sido reiterado por el TS\*<sup>17</sup> y la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en su CV01786-19 de 11 de julio ha indicado que las transmisiones de la propiedad mediante expropiación forzosa tienen concurrencia con el título y el modo del artículo 609 del CC puesto que una vez pagado el justiprecio se entiende por ocupada la finca.

#### *4.9.3 Subasta judicial*

La subasta de bienes inmuebles viene regulada por la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC) cuyo artículo 673 (Dentro del Capítulo IV “Del procedimiento de apremio” del Título IV “De la ejecución dineraria” dispone que la transmisión de la propiedad del bien inmueble a través de la adjudicación judicial como resultado de un procedimiento de ejecución se entiende producido en la fecha en que se dicta el testimonio. El testimonio es título suficiente para su inscripción en el Registro de la Propiedad a favor del adjudicatario.

#### *4.9.4. Fallecimiento*

A falta de una regulación detallada en la TRLRHL sobre el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte\*<sup>18</sup>, la Subdirección General De Tributos Locales ha afirmado en varias ocasiones que el momento de la transmisión se entiende transmitido desde el fallecimiento del causante de la herencia y no desde la aceptación de la misma por lo que, a efectos de la plusvalía municipal, se tendrá por fecha la del fallecimiento y por lo tanto el devengo del impuesto.<sup>19</sup>

Recordamos que el caso en que la herencia aún no ha sido aceptada por el heredero o herederos se tendrá como sujeto pasivo la propia herencia yacente (Art 106.a del TRLRHL)

#### *4.9.5. Constitución de sociedad con aportación de inmuebles*

El Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) identifica la existencia de un patrimonio compuesto por las aportaciones de los socios que es diferente del patrimonio social de la sociedad ya inscrita. Por lo que la personalidad jurídica obtenida una vez inscrita en el registro

---

<sup>17</sup> STS de 12 de junio de 1997; rec 3446/1992; ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.

<sup>18</sup> BEATRIZ MORENO SERRANO, *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3ª Edición, Madrid 2022, página 418 y 419.

<sup>19</sup> Consulta 0028-18, de 15 de junio de 2018, de la Subdirección General de Tributos Locales.

es irrelevante a la hora de reconocer este patrimonio. Es evidente que la aportación de inmuebles es un acto traslativo de dominio y a efectos de calificar la aportación se tiene en cuenta el momento en que se firma el contrato de sociedad donde posteriormente el socio deja de tener la disponibilidad de los inmuebles que ahora pasan constituir (*traditio*) el patrimonio autónomo y responsable (Recordemos que es un patrimonio diferente del considerado como patrimonio social de una sociedad ya inscrita)

#### *4.9.6. Contratos sujetos a condición*

En este tipo de contratos sometidos a condición destaca el artículo 109.4 TRLRHL dispone:

*“En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior”*

Entendemos pues que los contratos sujetos a condición seguirán las disposiciones del código civil y tiene importancia el mencionado artículo 609 donde establece la *traditio* o tradición que como se ha dicho en su apartado correspondiente es la entrega del bien y que perfecciona el “modo” o la adquisición de la propiedad. Por lo tanto, se entiende que el aplazamiento en el pago con reserva de dominio aplaza el momento del devengo del IIVTNU. La Consulta Vinculante V2581-19, de 19 de septiembre de 2019 de la Subdirección General de Tributos Locales SGTLL, siguiendo las líneas del art. 109, dispone:

*“(…) La adquisición de la propiedad en nuestro derecho se fundamenta en la "teoría del título y el modo de adquirir" considerándose que para adquirir la propiedad por transmisión intervivos no basta con el mero contrato traslativo o acto constitutivo, sino que es necesario, además, otra formalidad o requisito que es precisamente el modo de adquirir o tradición, o lo que es lo mismo, la entrega de la posesión. Por tanto, el modo es el hecho que consuma y completa la adquisición de la propiedad, mediante la tradición o entrega de la posesión del bien inmueble transmitido (...)”*

#### *4.9.7. La nulidad, rescisión o resolución del contrato*

Cuando la nulidad, rescisión o resolución del contrato sea reconocido y declarado judicial o administrativamente mediante sentencia firme el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto siempre que el contrato no le hubiera producido efectos lucrativos o la resolución o rescisión se declarase por incumplimiento por parte del sujeto pasivo). El plazo de reclamación es de cuatro años desde que la resolución quedara firme. (art 66 Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, Ley General Tributaria) Si la nulidad del contrato fuera acordada por ambas partes tampoco se podrá solicitar la devolución del impuesto satisfecho y se entenderá como un nuevo acto sujeto a tributación.

#### *4.9.8. Ordenanza aplicable*

La discusión relativa a la ordenanza aplicable radica en si debe estar vigente en el momento en que se inicia el periodo necesario para liquidar la cuota del impuesto, algunos contribuyentes han considerado el principio de irretroactividad vulnerado por considerar que se le aplicaban ordenanzas que no estaban vigentes en el momento del devengo. El TS sin embargo que tal principio no se ha vulnerado porque considera que la aplicación de la ordenanza vigente en el momento del devengo no supone ejercicio alguna de irretroactividad. El tribunal se ha referido a estas situaciones como “retroactividad impropia” que se diferencia de la “irretroactividad propia” que es aquella que afecta a aquellos casos en que hay una situación jurídica consolidada\*<sup>20</sup>.

En la STS de 28 de enero de 1999 (rec 7538/1993; ponente Rouanet Moscardó, Jaime) se aclaró:

*“(…) solo en la medida en que una norma con rango de ley permita, para supuestos determinados, la aplicación anticipada de una figura tributaria respecto a la fecha de publicación de la Ordenanza reguladora solo entonces podrá la Corporación, habilitada por esa norma legal singular, acordarlo y hacerlo constar, así, en aquella. Y no puede admitirse una interpretación del referido artículo 107.1 como si contuviera una habilitación permanente e indiferenciada para que cualquier Corporación pueda dotar de retroactividad que quiera a cualquier Ordenanza Fiscal pues en tal caso, desaparecería la seguridad jurídica que supone para los contribuyentes (...)”*

#### *4.9.9. La condición urbanística de los terrenos en el inicio del periodo generacional*

Este supuesto fue fijado como doctrina legal por parte del TS en su sentencia de 29 de noviembre de 1997 donde estableció que la situación urbanística de los terrenos durante el periodo generación era irrelevante puesto que lo principal es que en el momento del devengo los terrenos tengan la consideración de urbanos (En términos del IBI). Por lo tanto, solo podrá tomarse en cuenta las plusvalías producidas en los periodos en que los terrenos tenían

---

<sup>20</sup> STS de 10 de julio de 1999; rec 3116/1999; ponente Mateo Díaz, José.

la consideración de urbanos. Esa posición ha sido reiterada<sup>21</sup> por el TS y la Subdirección General de Tributos Locales<sup>22</sup>

#### **4.10. El tipo de gravamen. Cuota íntegra y cuota líquida**

El tipo de gravamen se encuentra regulado en el artículo 108 del TRLRHL y su fijación dependerá de cada ayuntamiento. Para este apartado seguiremos lo que disponga la Ordenanza Fiscal del municipio de Valladolid.

##### *4.10.1. Cuota íntegra*

EL artículo 108.2 del TRLRHL establece:

*"La cuota íntegra del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen"*

Los ayuntamientos se reservan la potestad de establecer un tipo impositivo que no podrá superar el 30 por 100. Para el caso de Valladolid, la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU establece que la cuota tributaria será del 21,76% tal y como dispone su artículo 14<sup>\*23</sup>

##### *4.10.2. Cuota líquida*

El apartado 3 del artículo 108 del TRLRHL dispone que:

*"La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados siguientes"*

Como hemos mencionado anteriormente, los ayuntamientos en su ordenanza fiscal pueden establecer bonificaciones adicionales. Para el caso del municipio de Valladolid, la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU establece en su artículo 6 una bonificación del 95% de la cuota del impuesto para las transmisiones de terrenos o derechos como la constitución de derechos reales de goce y disfrute limitativos de dominio a título lucrativo a través de actos *mortis causa* entre ascendientes y descendientes, adoptantes y adoptados del cónyuge.

#### **4.11. Supuestos de No Sujeción**

---

<sup>21</sup> STS de 29 de noviembre de 1997; rec 2362/1996; ponente: Sala Sánchez, Pascual.

<sup>22</sup> CV1332-11, de 25 de mayo de 2011, de la Subdirección General de Tributos Locales

<sup>23</sup> <https://www.valladolid.es/es/ayuntamiento/organizacion-administrativa/areas/area-planificacion-recursos/utilidad/ordenanzas-fiscales/ordenanzas-fiscales-2021/ordenanza-fiscal-reguladora-impuesto-incremento-valor-terre.ficheros/641128-ORDENANZA%20FISCAL%20REGULADORA%20DEL%20IMPUESTO%20SOBRE%20EL%20INCREMENTO%20DEL%20VALOR%20DE%20LOS%20TERRENOS%20DE%20NATURALEZA%20URBANA.pdf>

Se trata de aquellos supuestos donde no se da por realizado el hecho imponible y por lo tanto no es aplicable el impuesto. Se diferencia de las exenciones por el hecho imponible que si se realiza en estas últimas. La relevancia de esta distinción radica en que en los supuestos de sujeción no se entenderá generado el incremento de valor y por lo tanto si se produjese una transmisión, el periodo de generación del incremento de valor, para la determinación de la base imponible, se calculará desde la última vez que se devengó el impuesto y no desde la operación que no está sujeta.

Los supuestos de no sujeción se encuentran en el artículo 104 del TRLRHL en sus apartados 2, 3 y 4 pero existen otros supuestos de no sujeción previstos tanto en otros cuerpos normativos como en la misma jurisprudencia. Analizaremos cada supuesto en orden.

#### *4.11.1. Supuestos previstos en el TRLRHL*

##### *4.11.1.1. Terrenos de naturaleza Rustica*

Según el art 104.2 del TRLRHL establece que los terrenos rústicos, a efectos del impuesto sobre bienes Inmuebles, no están sujetos al pago del impuesto. La clasificación de los terrenos (Rustico, urbanos o de características especiales) se encuentra en los articulo 6 a 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRHL).

Un tipo de inmuebles que el TRLRHL contempla son los llamados Inmuebles diseminados. Se entiende que son aquellas construcciones que se encuentran en un núcleo de población urbana y, por lo tanto, están en terrenos de naturaleza rustica.

La disposición transitoria segunda del TRLRHL clasifica este tipo de construcciones como terrenos de naturaleza rústica siempre que se haya procedido a una nueva valoración catastral posterior al 1 de enero del 2006. Si ha sido antes entonces conservará su naturaleza urbana.

##### *4.11.1.2. Aportaciones de bienes y derechos realizadas por cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicación que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes*

Anteriormente estas operaciones estaban en los supuestos de exención del impuesto, pero después del informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales se incorporó el criterio de la no sujeción a través de la ley 51/2002. Se encuentra de conformidad con el art. 104.3 del TRLRHL.

La razón del cambio radica en los actos de los contribuyentes cuyo fin era la aplicación de la

exención, primero se enajenaban los terrenos y luego se procedía al acuerdo de disolución y adjudicación con su correspondiente exención. Esta actuación del contribuyente fue calificada de fraudulenta por la administración tributaria puesto que la única motivación de esas operaciones era la elusión del impuesto\*<sup>24</sup>, posteriormente el TS en su sentencia 30 de marzo de 1999 (rec N.º 5785/1993; ponente: Gota Losada, Alfonso), su fundamento jurídico sexto calificó estas operaciones como economía de opción y en ningún caso como un fraude de ley.

*4.11.1.3. Transmisión de bienes inmuebles entre cónyuges a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.*

Este supuesto de no sujeción también fue en su tiempo considerado como una exención, pero con la ley 51/2002, de 27 de diciembre su regulación pasó a considerarse como un supuesto de no sujeción.

Cabe mencionar la CV 0239-16 de la DGT que dispone que para aplicar este supuesto de no sujeción es necesario que las adjudicaciones inmobiliarias se verifiquen en un proceso de divorcio. Si la adjudicación de los bienes inmuebles sobre los que recae el proindiviso se realiza mediante auto en ejecución de una sentencia de divorcio entonces dichas adjudicaciones no estarán sujetas al pago del IIVTNU.

*4.11.1.4. Aportaciones o transmisiones realizadas a favor de la sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB) y las efectuadas por éste en favor de entidades participadas por dicha sociedad.*

Regulado en el artículo 104 en su apartado cuarto establece que las aportaciones o transmisiones efectuados por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria a entidades participadas directa o indirectamente por el SAREB ya sea para cumplir con su objeto social. Se incluye también las aportaciones y transmisiones por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB).

La posterior transmisión del inmueble o derecho real implica que las transmisiones mencionadas anteriormente no van a interrumpir el computo del tiempo para la

---

<sup>24</sup> BEATRIZ MORENO SERRANO, *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3 Edición, Madrid 2022, página 89 a 92.

determinación del impuesto Esto ha provocado un debate puesto que algunos autores (Alías Cantón, Rubio de Urquía entre otros) consideran "confuso" el uso de la expresión, por parte del legislador, de "no devengar" como algo que se confunde con la exención puesto que tenemos claro que se producen transmisiones por parte del FROB o el SAREB donde el legislador ha preferido por no realizar el hecho imponible (Con el uso de la expresión "no devengará") en vez de proceder a considerarlo como una exención. Esta diferencia de calificación es considerada como un aplazamiento de la carga fiscal.

Estas operaciones fueron introducidas a través de la ley 9/2012 de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito y la ley 26/2013 de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias dando una nueva redacción al artículo 104.4 del TRLRHL que son los siguientes:

- 1) Aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la SAREB
- 2) Aportaciones o transmisiones realizadas por la SAREB a entidades participadas directa o indirectamente por dicha sociedad en al menos el 50% del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.
- 3) Aportaciones o transmisiones realizadas por la SAREB o por las entidades constitutivas por esta para cumplir con su objetivo social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la ley 9/2012 de 14 de noviembre.
- 4) Las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos.

Finalmente, para el caso de las transmisiones realizadas por el SAREB a un tercero estaría sujeto al IIVTNU al no encontrarse en ninguno de los supuestos vistos en el art 104.4. Esto ha quedado asentado por la DGT en su CV3762-15 donde el sujeto pasivo sería el transmitente, la SAREB.

#### *4.11.2. Supuestos de no sujeción previstos en la legislación especial*

##### *4.11.2.1. Transmisión de terrenos a través de operaciones de reestructuración empresarial*

Estas operaciones previstas en la disposición segunda de la ley 27/2014 de 27 de noviembre

del Impuesto sobre Sociedades (LIS) regulan un supuesto de no sujeción al IIVTNU por las transmisiones de terrenos, de naturaleza urbana, que estén en el régimen especial de "*fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y el cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea.*" (Capítulo III del Título VII de la LIS)

Esto significa que cualquier transmisión de terreno o inmueble relacionado con este tipo de operaciones no estarán sujetos al pago del IIVTNU y por lo tanto aquellas operaciones que no estén incluidas estarán sujetos al pago.

El artículo 76.4 de la LIS delimita el contenido de estas operaciones:

*"(...) se entiende por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios (...)"*

Este artículo es tomado de la directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes estados miembros y al traslado del domicilio social de una sociedad europea cuyo artículo 2 en su letra j) define estas operaciones como:

*"(...)el conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios(...)"*

Nuestra jurisprudencia también ha ido delimitando el concepto de este tipo de operaciones señalando que el elemento nuclear es que esa actividad debe ser cierta y existir tanto para la sociedad transmitente como para la sociedad adquirente. (STS de 20 Julio de 2014). El fundamento de este supuesto de no sujeción se apoya en el principio de neutralidad fiscal que pretende eliminar la fiscalidad como barrera o incentivo a la hora de hacer este tipo de operaciones de tal forma que la única razón sea por motivos plenamente económicos y válidos. (Por ej. Si una entidad que realiza este tipo de operaciones para obtener una ventaja fiscal y no por razones puramente económicos entonces no sería aplicable el supuesto de no sujeción. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) es el órgano competente para controlar este tipo de operaciones y tales criterios también deben ser tenidos en cuenta por la administración municipal.



Además del órgano de control también hay una serie de requisitos que se deben cumplir:

- 1) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español
- 2) Que el contribuyente aportante, una vez realizada la operación, sea participe, de al menos, un 5% de sus fondos de la que recibe la aportación
- 3) Que tales bienes estén afectos a actividades económicas que lleven una contabilidad ajustada al código de comercio.

#### *4.11.2.2. Distribución de beneficios y cargas derivadas en operaciones urbanísticas*

En el Texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana (TRLRURU) en su artículo 7 dispone:

*"Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística o en virtud de expropiación forzosa, y a las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana."*

Junto al artículo mencionado cabe agregar la CV0426-16 que aclara que las transmisiones de terrenos que se efectúan con el objetivo de satisfacer las cuotas de urbanización están plenamente sujetos al pago de IIVTNU siendo el sujeto pasivo el transmitente.

#### *4.11.2.3. Disolución y liquidación de ciertas sociedades*

Como consecuencia de sucesivas reformas varias sociedades han quedado afectadas por los nuevos supuestos y son las siguientes:

- 1) Sociedades civiles:

A través de la ley 5/2015 de 27 de abril se modificó la LIS incorporando a la figura del contribuyente aquellas sociedades civiles que tuvieran un objetivo mercantil. Este régimen fiscal necesitó de una disposición transitoria, la DT 19 de la LIRPF, que establece incentivos fiscales. De estos incentivos esta la no sujeción al pago del IIVTNU para aquellas sociedades civiles que eran disueltas y liquidadas. La disolución y liquidación debía adoptarse en el primer semestre del 2016 siendo si plazo de liquidación 6 meses desde la adopción del acuerdo.

## 2) Sociedades Patrimoniales:

Con la ley 35/2006 de 28 de noviembre hubo un cambio de régimen donde estas sociedades tributarían por el IS en su régimen general a partir del 2007 salvo que optasen por su disolución y liquidación donde obtendrían unos incentivos fiscales donde se encuentra la no sujeción al pago del IIVTNU.

### *4.11.2.3. Operaciones relacionadas con procesos de adscripción a una Sociedad Anónima Deportiva (SAD) de nueva creación*

Son un tipo especial de sociedad anónima creada por la Ley 10/1990 de 15 de octubre, del Deporte y el Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas. La última ley mencionada dispone en su disposición adicional 26 la no sujeción al IIVTNU con ocasión de los terrenos urbanos transmitidos como consecuencia de operaciones relativas a procesos de adscripción a una SAD de nueva creación siempre y cuando se cumplan los requisitos que la sociedad debe cumplir.

### *4.11.3 Supuestos de no sujeción reconocidos por la jurisprudencia*

Estos supuestos reconocidos son realmente negocios jurídicos que la jurisprudencia entiende que no hay una transmisión del dominio y por lo tanto se trata de un supuesto de no sujeción.

#### *4.11.3.1. Adjudicación de viviendas por cooperativas de viviendas a sus socios*

Estas operaciones no tienen la consideración de transmisión puesto que lo que se está sustituyendo es la cuota proindiviso del socio. La STS de 8 de noviembre de 1993, entre otras sentencias, afirma esta posición junto con la CV 2399-09.

#### *4.11.3.2. La extinción del condominio*

La jurisprudencia no considera estas operaciones como transmisión de dominio puesto que el condominio ya era titular o parte de la misma y la extinción del régimen solo está atribuyendo una parte "material" y concreto de lo que es suyo.

El quid de la cuestión gira en torno aquellos supuestos en los que la extinción del condominio se realizaba con exceso de adjudicación cuya compensación era el pago en metálico. Tanto la Administración Tributaria como los Tribunales de Justicia (STS de 28 de junio de 1999) sostienen que los pagos en metálicos no constituyen el hecho imponible del IIVTNU, se trata de una concreción de un derecho abstracto preexistente.

#### *4.11.3.3. Cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos al ayuntamiento.*

Estas cesiones estaban incluidas en los supuestos de no sujeción del RDL 781/1986 en su artículo 356, con la LHL de 1998 y legislaciones posteriores no han incorporado estas operaciones como tal.

Sin embargo, la jurisprudencia ha mantenido el mismo criterio considerándolo como un supuesto de no sujeción. La fundamentación radica en que las cesiones no benefician al propietario sino a la comunidad en sí. (STS de 21 octubre del 2000). Los requisitos necesarios que ha establecido la jurisprudencia son los siguientes:

- 1) Debe ser obligatoria y gratuita. No se considerará gratuita si los cedentes han obtenido una equivalencia económica de cualquier tipo (Resarcimiento o una indemnización) tal y como ha señalado la jurisprudencia en su STS de 20 enero de 1992 y la CV 4133-16
- 2) Las superficies cedidas deben estar determinados de manera definitiva al tiempo del devengo (STS de 26 de marzo de 1997).

#### *4.11.3.4. Expedientes de dominio, actas de notoriedad, compraventas con pacto de reserva de dominio y contratos de promesa.*

En todos estos supuestos hay una total ausencia de una transmisión del dominio.

#### *4.11.3. Negocios jurídicos donde no se está constituyendo o transmitiendo un derecho real de goce.*

##### *4.11.3.1. La Consolidación.*

Se trata de una forma de adquirir la propiedad, el TS, en su STS de 16 de enero de 1999 entendió que la extinción del usufructo no se considera como un modo de transmitir el dominio puesto que el propietario original, el nudo propietario, nunca perdió la titularidad del dominio.

##### *4.11.3.2. La transmisión de la propiedad con reserva del usufructo.*

Tanto la DGT y la jurisprudencia dispone (CV 0115-18 o la STS de 2 de octubre de 2001) "*(...)por la constitución del usufructo vitalicio a favor de los donantes, que tenían hasta dicho momento el pleno dominio del bien inmueble, no se produce el hecho imponible del IIVTNU porque no hay un efecto traslativo. El derecho de usufructo, que en el caso que se analiza conservan o retienen las personas donantes,*

*no se desplaza, es decir, no es objeto de transmisión"*

Por otro lado, la transmisión de la nuda propiedad sí que se considera una transmisión del dominio y por lo tanto está sujeto al pago del IIVTNU.

#### *4.11.4. Negocios jurídicos donde no hay una transmisión propiamente dicha.*

Mencionamos algunos negocios jurídicos donde, a pesar de que se puede entender que hay una transmisión patrimonial o real, por la naturaleza y las circunstancias del acto se entiende que no hay realmente una transmisión.

##### *4.11.4.1. Disolución de comunidades de bienes sin exceso de adjudicación.*

La disolución de comunidades de bienes en favor de los miembros no se entiende como una transmisión siempre y cuando no haya excesos de adjudicación. La STS de 30/3/1999 (RJ 1999/2959) refleja bien que el supuesto de no sujeción tiene su origen en las antiguas legislaciones:

*"El Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, que dio carta de naturaleza al Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, dispuso en su artículo 424, como ya hemos dicho, que no se considerarán transmisiones de dominio a los efectos de este apartado, las aportaciones de bienes a una comunidad hecha por los partícipes, ni las adjudicaciones a los comuneros en los casos de la división total o parcial de la comunidad (...)"*

##### *4.11.4.2. Adjudicaciones de viviendas a corporativistas.*

La DGT en una de su consulta V2399/08, de 26/10/2008 (JUR 2009/481677) entiende que estas adjudicaciones no son verdaderas transmisiones puesto que la sociedad corporativa solo se limita a coordinar las parcelaciones de los copartícipes de la misma.

##### *4.11.4.3. Disolución de la comunidad hereditaria*

Similar a la comunidad de bienes la disolución de la comunidad hereditaria no se entiende como transmisión. En los supuestos en que se produzcan excesos de adjudicación el TS entiende que debido al origen de esos excesos y su regulación en otro texto normativo entienden que no pueden ser gravados por el IIVTNU. (STS de 19/12/1998 (RJ 1998/10432). Recordamos que la adjudicación de la herencia a sus herederos sí que realizan el hecho imponible y es un acto diferente de la disolución de la comunidad hereditaria.

##### *4.11.4.4. Aportaciones y adjudicaciones en las juntas de compensación.*

Las aportaciones de terrenos que los miembros hagan a la junta de compensación no se entienden como transmisiones. Aunque la jurisprudencia del TS ha sido claro destacamos la STSJ de Castilla y León de 26/9/2003 (JT 2004/1279) donde declara:

*“(…)las transmisiones de terrenos que se realizan como consecuencia de las aportaciones de la Junta de Compensación y las adjudicaciones que posteriormente se produzcan a favor de los propietarios no tienen la consideración de transmisiones de dominio a efectos del IIVTNU(…)*

Aportaciones de terrenos realizados por una entidad a favor de una sucursal de la misma

En este tipo de operaciones se entiende que no hay dos sujetos diferenciados y por lo tanto no hay una verdadera transmisión.

*4.11.5. Negocios jurídicos donde no se constituye ni se transmite un derecho real de disfrute.*

Son aquellas situaciones donde los negocios jurídicos no se consideran como una transmisión o constitución de un derecho real. Estos son:

- a) La reserva del usufruto por parte del propietario que transmite la propiedad.
- b) La consolidación del dominio por extinción del usufruto,
- c) La concesión de la opción de compra o de un derecho de tanteo.
- d) La promesa de venta

*4.11.5.1. Aportaciones de bienes a la sociedad conyugal y adjudicaciones de bienes efectuadas por ésta y transmisiones de bienes entre cónyuges o a favor de sus hijos.*

Tomando en consideración la redacción del artículo 104.3 de la TRLRHL que dispone:

*"No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes (...)*

## **4.12. Exenciones**

Siguiendo lo expresado anteriormente sobre los supuestos de no sujeción, en el caso de las exenciones el hecho imponible si se está realizando, pero la normativa expresamente señala que no deben gravarse. Las exenciones están reguladas en el art 105 del TRLRHL, pero no

es la única ley que contiene tales exenciones y también están contenidas en otras normas de rango de ley puesto que la garantía de la exención se fundamenta en el principio de legalidad.

#### *4.12.1. Exenciones objetivas*

##### *4.12.1.1. Bienes que formen parte del "Conjunto Histórico Artístico" o declarados de interés cultural.*

En relación con este tipo de bienes la normativa dispone:

*"(...)transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según la Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español(...) Los propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles(...) La ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención(...)*

Su incorporación como exención se introdujo con la ley 50/1998 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social después de solventar una problemática que se generó en torno al art 69.3 de la Ley 16/1985 que provocó varias dudas sobre la posibilidad de que una Ordenanza Fiscal fuera capaz de modular una exención o incluso negarlo.

El TSJ de la Comunidad de Valencia entendió que no era posible que una ordenanza determinase una exención. Posteriormente esta posición fue rectificada por el propio tribunal después de que el TS en su sentencia STS de 16/4/2002 (RJ/2002/3987) entendiese que es necesario que la exención quedase incorporada en las ordenanzas fiscales. La STS de 25/02/2010 (RJ/2010/4100) reitera esta posición.

El TSJ de Castilla y León en su sentencia 561/2016 de 12 de abril detalla que las ordenanzas fiscales se limitan a regular los aspectos sustantivos y formales. En ningún caso implica que su incorporación sea determinante para su efectiva aplicación.

##### *4.12.1.2. Supuestos de dación en pago de vivienda habitual.*

Como se vio en su punto correspondiente, desde el 1 de enero del 2014, incluidos los hechos imponible anteriores a dicha fecha que no hayan prescrito son, se crea un nuevo supuesto de exención a través del art 123 del RD ley 8/2014 de 4 de Julio que se consolida en la letra c) del art 105.1 del TRLRHL y que dispone:

*"Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual*

*del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales”*

Es necesario también la concurrencia de ciertos requisitos:

- 1) Que el deudor, garante transmitente o cualquier otro miembro de la unidad familiar no disponga de bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la deuda hipotecaria.
- 2) Ha de tratarse de transmisiones que recaigan sobre la vivienda habitual. La propia norma define la vivienda habitual como:

*“(…)en el que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión”*

Para cuando dicho plazo sea menor a dos años será desde el momento de la adquisición.

- 3) Se deben determinar los miembros para constituirse como unidad familiar. El concepto y sus requisitos están reguladas en la LIRPF y determina dos modalidades: Caso del matrimonio junto con las parejas de hecho inscritas legalmente: los cónyuges no separados legalmente y para en defecto de matrimonio o para los casos de separación legal estaría formada por el padre o la madre y la totalidad de sus hijos que convivan o reúnan ciertos requisitos. Por lo tanto, dependiendo de que tipo de dación de trate podrá beneficiarse de la exención mencionada.

#### *4.12.1.3. Constitución y transmisión de derechos de Servidumbre.*

La servidumbre se encuentra regulado en el título VII del CC en los artículos 530 a 604 y lo define como:

*“(…)un gravamen impuesto sobre un predio en beneficio de otro perteneciente a distinto dueño(…)*

Su consideración como exención es aceptada por la doctrina y su fundamento reside en dos elementos:

- 1) La constitución o transmisión de servidumbres no implica un aumento de valor
- 2) El establecimiento de reglas para la determinación de la base imponible a través de reglas

valorativas es una labor complicada. Casa Merino (*El impuesto sobre el incremento el valor de los terrenos de naturaleza urbana*, página 82 y 83) menciona que la parte que queda sin gravar es menor y carece apenas de importancia recaudatoria.

#### *4.12.1.4. Donaciones y aportaciones a favor de Entidades Beneficiarias del Mecenazgo.*

Las operaciones de transmisión contenidas en el artículo 17 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo estarán exentas del pago del IIVTNU.

#### *4.12.2. Exenciones subjetivas*

##### *4.12.2.1. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, A las que pertenezca el Municipio, así como los Organismos Autónomos del Estado y Las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de dichas Entidades Locales.*

Esta exención que pudiera parecer obvio tuvo problemas interpretativos en torno al concepto de “Organismo Autónomo del Estado y Entidades de Derecho Público de análogo carácter de las CCAA y de las EE.LL. La cantidad de entes públicos y su diversidad jurídica ha hecho que varias entidades de régimen privado, industrial o financiera fueran incluidas en el concepto de “Organismos Autónomo de Estado” incorporado por la Ley 51/2002.

##### *4.12.2.2. El Municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integra dicho municipio, así que como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos.*

La doctrina fundamenta esta exención en la esencia de los impuestos que implica la existencia de dos sujetos contrapuestos y la sujeción del municipio a sus propios tributos haría que por “confusión” se extinguiera el cobro de la misma.

Se entiende que sujetar al municipio al pago de sus tributos supondría un gasto administrativo de escasa utilidad complicando la contabilidad y gestión de la misma.

##### *4.12.2.3. Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéficos docentes*

Esta exención tuvo su origen en el RD 3250/1976 de 30 de diciembre por el que entra en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local, relativas a ingresos de las Corporaciones Locales y se dictan normas provisionales para su aplicación (BOE 31 de enero de 1977). Esta normativa elimina la exigencia de la legislación anterior, la



Ley de Régimen Local de 1955 de afectación permanente de los terrenos a los servicios de beneficencia o enseñanza. Con esta normativa se introduce un nuevo régimen fiscal específico para las entidades sin fines de lucro. El artículo 15.3 de la Ley 49/2002 regula un supuesto de exención para aquellas transmisiones de terrenos o constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuados a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos.

Hay una serie de requisitos para obtener la exención:

- a) La obligación tributaria del impuesto debe recaer sobre la entidad sin fin de lucro
- b) Los terrenos deben cumplir también ciertos requisitos para la obtención de la exención que se regulan en el art 15.1 de la ley.

Los terrenos no deben estar afectos a actividades de explotación económicas

Los terrenos afectos a una actividad de explotación económica y que estén exentos del Impuesto de Sociedades del art 7 de la Ley 49/2002 de tal forma que cuando los terrenos transmitidos estén afectos a una actividad económica no contemplada en el art 7 de la Ley 49/2002 no podrán pedir tal exención. Tradicionalmente se incluye también a la exención los Montes de Piedad que eran entidades benéficas donde la clase más humilde podía tener acceso a dinero en metálico con el empeño de sus pertenencias.

*4.12.2.4. Las entidades gestoras de la seguridad social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995 de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.*

Contemplado en el art 66 del RD 8/2015 de 30 de octubre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, se mencionan las entidades gestoras de la Seguridad Social:

*“a) El instituto Nacional de la Seguridad Social, para la gestión y administración de las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social, con excepción de las que mencionan en el apartado c) siguiente.*

*b) El Instituto Nacional de Gestión Sanitaria, para la administración gestión de servicios sanitarios.*

*c) El instituto de Mayores y Servicios Sociales, para la gestión de las pensiones contributivas de invalidez y de jubilación, así como de los servicios complementarios de las prestaciones del sistema de la seguridad social”*

Otras normativas como la Ley 30/1995 de 8 de noviembre debe entenderse referida a la Ley 20/2015 de 14 de Julio de Ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras.

#### 4.12.2.5. *Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a estas.*

La concesión, una vez cumplido el plazo, revierte al concedente y los terrenos que estaban afectados al servicio público también revierten al ente público y por ende cualquier incremento de valor producido en aquellos terrenos será adquirido por dicho ente público. Se entiende entonces que no es necesario someter estas operaciones al pago del impuesto

Siguiendo en esta línea cabe destacar el Tribunal Supremo que afirma, en su sentencia 14 de febrero de 1997 que si los titulares de las concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectados tuvieran que pagar el impuesto se estaría produciendo una doble apropiación de la plusvalía por parte de las entidades públicas, esta interpretación también es aceptada por la doctrina (Agúndez Fernández, *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Comares, Granada, 1990, página 47)

El TS también ha destacado que la exención es aplicable a cualquier tipo de transmisión que se produzcan durante la concesión:

*“(…)ni por la expresión gramatical del precepto ni por su finalidad existe razón alguna para excluir todas las transmisiones que se produzcan durante la vigencia de la concesión, pues en todas ellas quedaría subsistente la reversión de los terrenos al Estado. (STS de 14 de febrero de 1997, N.º 13137/1991)*

#### 4.12.2.6. *La Cruz Roja Español*

Con esta exención hay dos posturas doctrinales: La postura apoyada por autores como López León o Sánchez Galiana donde establecen que la exención es de naturaleza mixta. El fundamento de esta posición se basa en que el sujeto pasivo según “la ley”, como hemos visto en el párrafo correspondiente, es la Cruz Roja Española teniendo que estar el inmueble vinculado a sus fines específicos.

Autores como Plaza Vázquez y Villaverde Gómez consideran que esta exención es de naturaleza subjetiva puesto que se encuentra en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Según su artículo 3.5, para beneficiarse de esta exención, se necesita que los administradores de las sociedades mercantiles ejerzan de manera gratuita\*<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> BEATRIZ MORENO SERRANO, *El incremento de Valor de los Terrenos Urbanos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3 Edición, Madrid

4.12.2.7. *Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.*

La Iglesia Católica es un ejemplo puesto que la exención está recogida en el Acuerdo Estado Español-Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979.

La naturaleza de esta exención ha ido variando con la entrada de la ley 49/2002, mencionado en el párrafo anterior. El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su STSJC de 25 de noviembre de 2004, N.º 81/2004 afirma:

*“(...) la doctrina legal del Tribunal Supremo proclama la exención del impuesto que nos ocupa cuando la obligación legal de satisfacerlo recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. La exención pasa a ser mixta, conforme a la doctrina legal del Alto Tribunal, a ser subjetiva a partir de la vigencia de tal Ley 49/2002(...)”*

Por lo tanto, la exención del IIVTNU que se beneficia la Iglesia Católica se aplicará a las entidades religiosas contenidas en los artículo IV y V del citado acuerdo. Las exenciones a las entidades de la Iglesia Católica que se apoyan en la Ley 49/2002 sobre entidades sin fines de lucro se verá en su apartado correspondiente.

Los inmuebles beneficiarios de esta exención son, entre otros, L a Santa Sede, la Conferencia Episcopal, diócesis y parroquias como otras circunscripciones territoriales. Si la Iglesia asume el pago mediante pacto privado sin ser el sujeto pasivo no sería de aplicación la exención.

4.12.3. *Exenciones previstas en otros cuerpos normativos*

4.12.3.1. *Universidades*

Estas instituciones se regían por la “LO 11/1983 de 25 de agosto de Reforma Universitaria” que en su artículo 53,1 disponía:

*“Constituirá el patrimonio de cada Universidad el conjunto de sus bienes, derechos y acciones- Los bienes afectados al cumplimiento de sus fines y los actos que para el desarrollo inmediato de tales fines realicen y los rendimientos de los mismos, disfrutarán de exención tributaria, siempre que esos tributos y exenciones recaigan directamente sobre universidades en concepto legal de contribuyentes y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria a otras personas”*

Posteriormente esta exención fue derogada por la Disposición Adicional novena de la Ley 39/1988 y con la entrada en vigor de la LO 6/2001 de 21 de diciembre, de Universidades se

---

2022, página 158 y 159.

reintroduce la exención en su artículo 80.1 recogiendo gran parte de lo que establecía el art 53.1 de la LO 11/1983.

*“(…) Los bienes afectos al cumplimiento de sus fines y los actos que para su desarrollo inmediato de tales fines realicen, así como su rendimiento, disfrutarán de exención tributaria, siempre que los tributos y exenciones recaigan directamente sobre las Universidades en concepto legal de contribuyentes, a no ser que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria”*

Posteriormente la ley 51/2002 de 27 de diciembre de reforma de la ley 39/1988 llamó la atención pues su disposición adicional novena derogaba la exención. El TS consideró que si tenía interés casacional en su auto de 17 de enero del 2018 para *“Determinar si la exención del impuesto (...)”*

#### *4.12.3.2. Banco de España*

Esta entidad se regula por su ley especial, la ley 13/1994 de 1 de junio por la que se regula la autonomía del Banco de España cuyo artículo 5 otorga al Banco de España el mismo régimen tributario que tiene el estado español. Por lo tanto, estará exento del pago del IIVTNU por los incrementos de valor cuando la obligación de su pago recaiga sobre el Banco de España.

#### *4.12.3.3. Agencia Estatal de Administración Tributaria*

Según lo dispuesto en el art 103, dos,5 de la ley 31/1990 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, la Agencia Estatal de Administración Tributaria gozará del mismo tratamiento fiscal que la Administración del Estado.

Estarán exentos del pago del IIVTNU por los incrementos de valor cuando la obligación de su pago recaiga sobre la Agencia estatal de Administración Tributaria.

#### *4.12.3.4. Entidades sin ánimo de lucro*

Estas entidades tienen su exención en el art 15.3 de la Ley 49/2002 que condiciona la exención de los incrementos correspondiente cuando la obligación legal de satisfacer el IIVTNU corresponda a una entidad sin fines lucrativos.

El artículo 15.3 dispone que las adquisiciones a título lucrativo de inmuebles de naturaleza urbana por parte de entidades sin ánimo de lucro, sin embargo para aquellas transmisiones de terrenos y constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio sobre los mismos realizado a título oneroso, por una entidad no lucrativa, solo podrá

beneficiarse de la exención del artículo 15.3 si tales terrenos o derechos reales cumplan los requisitos necesarios para beneficiarse de la exención sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

La subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, en una consulta planteado por una fundación que estaba acogido al régimen en cuestión dispuso:

*“(…)Si el sujeto pasivo del IIVTNU es una entidad a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002 de 23 de diciembre(…)habrá que atender a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 15.3 de dicha ley (..) A su vez habrá de estar a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 de la Ley 49/2002 que dispone:*

*“La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción(…) En caso de que no resultara de aplicación dicho régimen fiscal especial, la entidad adquirente deberá tributar por el IIVTNU”* (Consulta V2594-11 de 31 de octubre de 2011, de la Subdirección General de Impuestos sobre Personas Jurídicas.)

Los requisitos para aplicar la exención de IBI son las siguientes:

- 1) Inmuebles que no estén afectos a explotaciones económicas
- 2) Inmuebles que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto Sobre Sociedades según el artículo 7 de la Ley 49/2002.

Este artículo 7 estipula que las explotaciones económicas contenidas en este artículo estarán exentas del pago del IS siempre y cuando tales actividades sean para el cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

*“Estarán exentas del pago de Impuesto de Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica(…)”*

Hay un desglose amplio de actividades como explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia e inclusión social (Entre los que se indica la asistencia a minorías étnicas, refugiados, asilados, emigrantes, inmigrantes, personas con cargas familiares no compartidas, reclusos o cooperación para el desarrollo entre otros), explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias

de los mismos, como son las entrega medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte, las exportaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico entre otras actividades.

Recordemos que el artículo 15.2 de la ley 49/2002 condicionaba la aplicación de la exención del IIVTNU a los terrenos que cumplieren las condiciones para aplicar la exención del IBI: inmuebles no afectos a explotaciones económicas no exentas del IS y como se ha visto anteriormente las explotaciones realizadas por entidades sin ánimo de lucro se benefician de tal exención.

Este tiene importancia puesto que se planteó la duda sobre la aplicación de la exención del IIVTNU con respecto de aquellos inmuebles que las entidades sin fines de lucro arrendaban a otros agentes económicos que si realizaban una actividad no exenta del IS.

La Subdirección General de Tributos Locales declaró que si era procedente la aplicación de la exención del IIVTNU puesto que debería ser la propia entidad sin fines lucrativos el que debería ejercer las actividades para la improcedencia de la exención.

*“(...) de tal manera que, en caso de que el bien inmueble sea objeto de arrendamiento, no se encuentra exceptuada de la exención del apartado 1 del art 15 de la Ley 49/2002 por el mero hecho de que el arrendatario afecte dicho inmueble a una actividad económica, sea cual fuere esa actividad económica, este o no el rendimiento de esa actividad económica del arrendatario sujeto al Impuesto de Sociedades, (...) y esté el rendimiento de dicha actividad del arrendatario exento o no en el correspondiente impuesto personal que lo grave(...)* (Consulta V1940-05, de 29 de Septiembre de 2005, de la Subdirección General Tributos Locales)

#### 4.12.3.5. Iglesia Católica

Volviendo a las exenciones que se aplican a la Iglesia Católica en virtud de la ley 49/2002 sobre entidades sin fines de lucro debemos mencionar primero que a mediados del 2012 se planteó la duda sobre los beneficios fiscales que tenía la Iglesia Católica sobre todo con respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). La cuestión tenía gran importancia puesto que la exención del IBI implicaba la aplicación de la exención del IIVTNU a las entidades y se realizó una moción para realizar un censo, a nivel municipal, para registrar los inmuebles rústicos y urbanos que tenían la Iglesia a su nombre y proceder a la actualización del padrón del IBI para poder aplicar los tributos correspondientes a aquellas entidades que no tenían exención.

Por lo tanto, las situaciones en donde la Iglesia Católica se beneficia de las exenciones del IBI son las siguientes:

Las entidades del apartado IV del Acuerdo con la Santa Sede están exentos del pago del IBI cuando el titular catastral y el sujeto pasivo sea la propia entidad religiosa. Las entidades no afectas a explotaciones económicas y aquellas que están afectadas a una explotación económica cuyas rentas estén exentas en virtud de lo dispuesto en el art 7 de la Ley 49/2002 se beneficiarán de la exención del IBI. También se benefician de la exención del IBI los inmuebles del apartado A) del artículo IV, mencionamos, entre otros, Los templos, capillas destinadas al culto, sus dependencias o edificios locales anejos destinados a la actividad pastoral, la residencia de obispos, canónigos y la de los sacerdotes con cura de almas y, por último, los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales. Las asociaciones y entidades religiosas contenidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos se beneficiarán de la exención del IBI del art 15 de la Ley 49/2002 que contiene el régimen fiscal para entidades sin fines de lucro. Recordemos que es necesario cumplir con unas condiciones:

- A) Los requisitos del art 3 de la Ley 49/2002
- B) La comunicación al ayuntamiento competente para la exacción del impuesto. (La aplicación por “opción”) para que se le aplica el régimen fiscal especial (incluido las exenciones)
- C) Los inmuebles no deben estar afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto de Sociedades (IS)

Finalmente, para la situación en que tales inmuebles cuya titularidad sea la entidad religiosa y que sean arrendadas a terceros que realicen actividades de diferente criterio debemos acudir al artículo 3.3 de la ley 49/2002 que dispone que los arrendamientos del patrimonio inmobiliario de las entidades sin fines de lucro no constituyen una explotación económica.

El TC ha avalado este régimen fiscal que favorece aplicar la exención de las entidades religiosas que tengan suscritos acuerdos con el Estado español, tal y como puede desprenderse de su jurisprudencia (STC de 5 de diciembre de 2013, recurso nº 4285/2013. En esta misma línea le ha seguido el TS que también apoyó su decisión en la voluntad del legislador con la Ley 49/2002 que decidió mantener estas exenciones previstas en la antigua legislación, la Ley 30/1994. (“Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana,

su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales” de Beatriz Moreno Serrano página 163 a 170)

#### 4.12.3.6. Telefónica

Dentro de la Ley 15/1987 de 30 de Julio de Tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España, en su artículo 4 dispone que los tributos locales que correspondientes a la compañía pasan a ser a sustituidos por una compensación periódica anual que deberá satisfacer Telefónica trimestralmente a los ayuntamientos y diputaciones provinciales (RD 1334/1998 de 4 Noviembre por el que se desarrolla parcialmente la ley 15 /1987, de 30 de Julio, de Tributación de la Compañía Telefónica Nacional de España)

El gravamen consistirá en un 1,9% de los ingresos brutos procedentes de la facturación en cada municipio y un 0,1% de los ingresos brutos obtenidos por cada demarcación provincial.

Con la posterior liberalización del sector precedida por la autorización del Consejo de ministros el 18 de diciembre de 1998 el régimen que contenía la Ley 15/1987 se aplica exclusivamente a la compañía. El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su sentencia de 20 de Julio de 2015 (recurso N.º 181/2015) destaca:

*“(…)que el régimen especial pretende la regulación global de la tributación que corresponde a Telefónica(…)”*

Granizo Labradero afirma que *“(…) Dada la progresiva liberalización del sector de la telefonía(…) lo deseable sería armonizar el régimen de tributación a que deben quedar sometidos todos los operadores de telefonía en materia de tributos locales de modo similar a como lo han realizado las Haciendas Forales vascas para evitar que los servicios de la Comisión Europea puedan detectar un régimen de competencia fiscal pernicioso a favor de Telefónica y en per juicio de del resto de los operadores(…)”* (GRANIZO LABRADERO, JOSE JAVIER, *La reforma del sistema tributario local de 1998*, CISS, Valencia 1999)

Otras corrientes doctrinales tienen serias dudas sobre la constitucionalidad del régimen especial para Telefónica como ha deducido el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Tarragona en su sentencia 287/2010 de 8 de noviembre, recurso N.º 498/2009; ponente: Coello Martín, Carlos.)

#### 4.12.3.7. Reestructuración financiera de las empresas participadas por la SEPI

La Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) es una entidad de derecho público creado por el Real Decreto Ley 5/1995, de 16 de junio. Sus actividades se encuentran bajo la



normativa del ordenamiento privado, fue posteriormente modificado por la Ley 5/1996, de 10 de enero, de creación de Determinadas Entidades de Derecho Público. Dicha ley bajo el título “Régimen contable, presupuestario y fiscal” en su artículo 14 dispone:

*(...)todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de este Real Decreto Ley e, incluso, las aportaciones de fondos o ampliaciones de capital, que se ejecuten en el futuro para la reestructuración financiera de las empresas participadas por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local, sin que proceda, en este último caso, la compensación a que se refiere el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales(...)*”

La finalidad de esta exención se enmarca dentro del proceso de reestructuración del sector público empresarial dependiente del Estado que buscan evitar un mayor coste de aquellas operaciones estatales que se realicen bajo la normativa de la reestructuración financiera de entidades participadas por el SEPI.

#### *4.12.3.8. Fondo de recapitalización de empresas afectadas por COVID-19*

Bajo la pandemia del COVID en 2020 el gobierno aprobó un paquete de medidas para apoyar las empresas y autónomos afectados por el COVID-19, entre estas medidas destaca el Real Decreto Ley 5/2021, de 12 de marzo, que creó el Fondo de Recapitalización de empresas afectadas por COVID-19, teniendo por objeto aportar apoyo público temporal bajo requisitos de rentabilidad, riesgo e impacto en desarrollo sostenible para reforzar la solvencia de las empresas.

En este real decreto ley también se introdujo el supuesto de exención al IIVTNU en su artículo 17.9 que dispone:

*“Todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de esta disposición e, incluso, las aportaciones de fondos o ampliaciones de capital, que eventualmente se ejecuten para la capitalización o reestructuración financiera y patrimonial de las empresas participadas con cargo al Fondo, estarán exentos de cualquier compensación (...)*”

### **4.13 La gestión del IIVTNU**

#### *4.13.1. El régimen de la declaración*

El artículo 110 del TRLRHL establece que los sujetos pasivos tienen la obligación de presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que, dependiendo de que tipo

de acto, deberá ser presentada en unos plazos tal y como dispone el artículo 119 del TRLRHL

1) Actos *inter vivos* tendrán un plazo de treinta días hábiles.

2) Actos *mortis causa* tendrán un plazo de seis meses prorrogables hasta un año a petición del sujeto pasivo.

En la declaración deberá constar el documento que recoja los actos y contratos de las partas que originen la imposición del tributo.

No hay un plazo establecido en el TRLRH a la hora de notificar, por parte del ayuntamiento, la liquidación del IIVTNU por lo que seguirá lo establecido en la LGT, concretamente en su artículo 129.1 que dispone un plazo de 6 meses contando desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración. (Art. 119.1 LGT) Si el ayuntamiento no notifica el IIVTNU en el plazo de 6 meses, el artículo 130 b) de la LGT dispone que tal procedimiento acabaría por caducidad que será declarada de oficio o a instancia del interesado tal y como establece el artículo 104.5 de la LGT.

#### *4.13.2. El régimen de la autoliquidación*

Los ayuntamientos están facultados para establecer un régimen de autoliquidación siguiendo los plazos contenidos en los, ya mencionados, artículos 110.7 y 119 del TRLRHL. Es interesante traer a colación el artículo 54.4 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido del Estatuto Básico del Empleado Público, que dispone que los empleados públicos deben facilitar a los contribuyentes el cumplimiento la liquidación del tributo. El artículo 107.2a) en su párrafo tercero establece la imposibilidad de exigir el tributo cuando el terreno urbano no tengo un valor catastral asignado en el momento del devengo.

#### *4.13.3. Plazos de ingreso del IIVTNU*

##### *4.13.3.1. Periodo voluntario*

a) Para las deudas tributarias liquidadas por la administración:

Si la notificación de liquidación es entre los días 1 y 15 del mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior. Si la notificación es entre el día 15 y el ultimo del mes, se contará desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior.

b) Para las deudas en autoliquidación

Para los casos en que el ayuntamiento contempla, en su ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, un sistema de autoliquidación, el periodo será de treinta días hábiles para actos *inter vivos* y seis meses prorrogables hasta un año para los actos *mortis causa*

4.13.3.2. Periodo ejecutivo

En el artículo 161.1 de la LGT indica que el periodo ejecutivo comienza al día siguiente al vencimiento del periodo voluntario o al día siguiente de presentar la autoliquidación para deudas por autoliquidación sin ingreso efectivo.

Una vez iniciado el periodo ejecutivo el ayuntamiento procederá a la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas mediante el procedimiento de apremio. También determinará la exigencia de intereses de demora y los recargos correspondientes en el periodo ejecutivo. Estos recargos cuyos plazos siguen las disposiciones del art. 62 de la LGT son tres y son las siguientes:

- a) Recargo ejecutivo del 5%
- b) Recargo de apremio reducido del 10%
- c) Recargo de apremio ordinario del 20% que se aplica cuando no concurra aplicar los anteriores recargos mencionados, este recargo es compatible con los intereses de demora a diferencia de los demás recargos donde no se exigen.

Este procedimiento de apremio, de lo que establece el art. 167 de la LGT, debe iniciarse mediante providencia notificado al obligado tributario en la que se identifica la deuda a liquidar. El art. 5.2.a) del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de la Administración Local con habilitación de carácter nacional, es el Tesorero el que debe dictar dicha providencia de apremio y resolver los recursos contra la misma. Una vez iniciado el periodo y notificado la providencia de apremio el pago de la deuda se efectuará entre el día 1 y 15 del mes contando desde el día en que recibe la notificación hasta el día 20. Si la providencia se realiza entre los días 16 y última del mes, desde la fecha en que recibe la notificación hasta el 5 del mes siguiente.

Los únicos motivos admisibles contra la providencia de apremio están enumerados en el art 167.3 de la LGT.

#### *4.13.4. Presentación extemporánea de la declaración y la autoliquidación*

La presentación de declaraciones o autoliquidaciones fuera de plazo y sin haber recibido previo requerimiento previo de la administración tributaria estarán sujetos a un recargo como prestación adicional tal y como dispone el artículo 27 de la LGT. Se entenderá como requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con el conocimiento formal del obligado tributario sobre la gestión y liquidación del tributo.

La ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal ha modificado los recargos por extemporaneidad siendo igual al 1% más otro 1% por cada mes de retraso hasta 12 meses, desde el último día del plazo para la presentación de la declaración donde el recargo será del 15% excluyendo las sanciones correspondientes. Se exigirán los intereses de demora a partir del siguiente día del doceavo mes.

#### *4.13.5. Deberes de información.*

##### *4.13.5.1. Informar a terceros que han sido parte en un negocio jurídico*

El artículo 110.6 del TRLRHL establece la obligación de comunicar al ayuntamiento cuando se realiza el hecho imponible del impuesto:

- 1) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real correspondiente.
- 2) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real.

El TS en su sentencia de 21 de diciembre de 1998 reafirma lo que establece el TRLRHL al declarar que esta obligación de informar es totalmente independiente de la obligación tributaria de declarar o autoliquidar el IIVTNU. Cabe mencionar también que con la ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, modificó el artículo 254 de la Ley Hipotecaria con un nuevo apartado 5) donde obliga al registro de la propiedad a negar cualquier inscripción sobre cualquier acto gravado por el IIVTNU que no haya liquidado el impuesto. Por lo que, aunque es el vendedor el que debe pagar el impuesto, es el comprador el que deberá informar al ayuntamiento.

#### 4.13.5.2. Informar a terceros profesionales

Siguiendo lo establecido en el art. 110.7, en paralelo con los deberes de información del artículo 93.4 de la LGT, establece la obligación de lo notorios a remitir al ayuntamiento correspondiente, en la primera quincena de cada trimestre, la realización del hecho imponible del IIVTNU. Esto incluye la referencia catastral del bien inmueble a través de un soporte informático creado por el art.7 de Real Decreto 1643/2000 y desarrollado por la Orden del Ministerio de Justicia 469/2003.

#### 4.13.6. Recursos contra el IIVTNU

##### 4.13.6.1. El recurso directo.

Este impuesto no contiene ningún régimen especial y el artículo 108 de Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local establece:

*“Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el título X de esta ley.”*

Por lo tanto, solo podrá interponerse contra la liquidación del impuesto el recurso de reposición regulado en el art. 14.2 del TRLRHL. El órgano encargado de conocer y resolver el recurso es el propio órgano de la entidad local, esto ha generado varias dudas para los casos en que los alcaldes delegaban la competencia de autoliquidar el impuesto donde la jurisprudencia ha sido determinante\* El recurso se interpondrá en el plazo de 1 mes desde el día siguiente al de la notificación de la liquidación del impuesto. Aquellos que pueden interponerlo es el sujeto pasivo y cualquier otro interesado legítimo como puede ser el comprador que mediante un pacto privado o entre particulares haya asumido el pago del IIVTNU. La interposición del recurso no interrumpirá la ejecución del acto impugnado, pero podrá pedir la suspensión el interesado si reúne las garantías del art. 224 de la LGT, también se podrá suspender la ejecución del acto sin garantía cuando se aprecie un error manifiesto de carácter aritmético, material o, de hecho. Ha habido debate sobre los ayuntamientos liquidando el impuesto a través del procedimiento de apremio sin resolverse antes el recurso que lo impugnaba, sentencias del TS han criticado el uso desmedido del silencio

administrativo por parte de las instituciones administrativas y ha reiterado varias veces la obligación de una resolución expresa y motivada\*. <sup>26</sup> El recurso de reposición deberá ser resuelto en el plazo de un mes desde el día siguiente de su presentación.

#### *4.13.6.2. El recurso indirecto*

La Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LRJCA), en su artículo 26.1 afirma:

*“Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho”*

Entendemos entonces que es posible recurrir la liquidación del impuesto impugnando la ordenanza fiscal municipal alegando que no se ajusta a derecho. El artículo 10 establece que los órganos competentes para conocer un recurso contencioso administrativo contra la ordenanza fiscal municipal que regula el IIVTNU son las salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia.

#### *5.6. Doble prescripción del derecho de exigir el pago y el derecho de determinar la deuda*

Los artículos 66 y 68 de la LGT hacen referencia a dos tipos de prescripción:

- 1) En su apartado a) la prescripción es del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante su liquidación, su período de 4 años comienza el día del devengo del impuesto.
- 2) En el apartado b) la prescripción es sobre la exigencia del pago de la deuda tributaria liquidada. El periodo, de 4 años, comienza desde la fecha en que finaliza el plazo de pago voluntario y empieza el plazo ejecutivo.

A pesar de que son dos supuestos diferentes e independientes la jurisprudencia del TS admite que están interrelacionadas puesto que la prescripción de exigir el pago implica la imposibilidad de determinar el pago posterior de la misma y viceversa. <sup>\*27</sup>

---

<sup>26</sup> STS de 28 de mayo de 2020; recurso 5751/2017; ponente: Navarro Sanchís, Francisco José.

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2004 (Sala de lo contencioso administrativo); recurso núm. 6809/1999; ponente: Eduardo Gota Lasada.

## **5. JURISPRUDENCIA DEL TC Y EL REAL DECRETO LEY 26/2021, DE 8 DE NOVIEMBRE.**

Como consecuencia de la crisis inmobiliaria del 2008 el valor de los inmuebles disminuyó considerablemente, algo que IIVTNU no apreciaba en su método de cálculo de la base imponible. La razón de ello es porque el sistema de cálculo objetivo era ajeno a la realidad del mercado inmobiliario provocando una duda constitucional sobre si realmente se tenía en cuenta la capacidad económica del contribuyente.

### **5.1 Declaraciones de Inconstitucionalidad en los regímenes forales.**

#### *5.1.1. Guipúzcoa: STC 26/2017*

El caso de Gipuzkoa fue uno de los primeros que resolvió el TC sobre la inconstitucionalidad de los artículos del IIVTNU de la Norma Foral 16/2017, de 5 de Julio, de Gipuzkoa. Se estimó parcialmente la cuestión planteada y en consecuencia se declaró inconstitucionales los artículos 4.1, 4.2a) y 7.4 pero solo cuando se entendía que se estaba sometiendo a gravamen un incremento de valor que era inexistente. Consideró el tribunal que realmente estábamos ante una ficción jurídica puesto que la titularidad de un terreno urbano provocaba un incremento de valor, al margen de toda circunstancia.

Consideró que era el legislador el que debía de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser gravado y le señalaba como el único que podía hacer las adaptaciones necesarias.

Curiosamente el legislador navarro hizo las modificaciones pertinentes al aprobar el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU.

#### *5.1.2. Álava: STC 37/2017*

Días después de la sentencia del caso de Gipuzkoa se resolvió otra cuestión de inconstitucionalidad sobre varios artículos de la Norma Foral 46/1989, de 19 de Julio, del IIVTNU de la provincia de Álava.

Muy parecido a la sentencia de Gipuzkoa, se declararon nulos los artículos 4.1, 4.2a) y 7.4 con la misma condición, cuando se entendía que se estaba sometiendo a tributación un incremento que era inexistente. También hizo un llamamiento al legislador de Alva para que

realizara las adaptaciones pertinentes.

El legislador foral cumplió enseguida al aprobar el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, en relación con el IIVTNU

### 5.1.3. Navarra: STC 72/2017

En la misma línea que la NFG y la NF, el TC declaró inconstitucionales los artículos 175.2, 175.3, 178.4 de la Ley Foral Navarra 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales que regulaban el IIVTNU foral de Navarra.

Al igual que las anteriores sentencias, la inconstitucionalidad solo era con respecto a los incrementos inexistentes de valor de terrenos urbano y hacía un llamamiento al legislador navarro para adaptar la normativa. Por aquel entonces el TC ya había declarado inconstitucionales los artículos 104 y 107 del TRLHL del régimen común y que como veremos más adelante, dividió a los tribunales en dos interpretaciones. Concretamente el Tribunal Superior de Justicia de Navarra consideraba que al haber salido el orden constitucional los artículos referidos al IIVTNU no era posible la gestión y liquidación de la misma. Con este razonamiento el TSJN anuló las autoliquidaciones del IIVTNU en su sentencia de 6 de febrero de 2018:

*"(...)la liquidación girada en aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine y ex radice, no puede ser reexaminada a la vista del resultado de prueba alguna para la que carece de parámetro legal, pues, implicaría continuar haciendo lo que expresamente el TC ha rechazado en aquella sentencia 26/2017(...)obliga a este Tribunal a estimar el recurso de casación autonómico, al ser procedente la nulidad de las liquidaciones impugnadas que han quedado huérfanas de amparo legal(...)"*

El legislador navarro tampoco tardó mucho en adaptar la normativa con la Ley Foral 19/2017 de 27 de diciembre.

## 5.2. Declaraciones de inconstitucionalidad en el régimen común.

### 5.2.1. Sentencia 59/2017 de 11 de mayo del 2017

La sentencia del TC declaró que el IIVTNU, siguiendo prácticamente la misma línea que las anteriores sentencias, no era contrario a la CE, pero sí que precisó que los arts. 107.1, 107.2a y 110.4 del TRLHL (relacionados con la base imponible y su gestión) eran inconstitucionales siempre que se trata de supuestos donde no había incrementos de valor reales. De tal forma que los artículos serían aplicables cuando hay un incremento de valor y no cuando no se haya



producido un incremento del valor, de lo contrario se estaría vulnerando el principio de capacidad económica al suponer que se estaba sometiendo a gravamen una renta "ficticia". Además, la sentencia insta al legislador español a resolver y adecuar el ordenamiento a la CE.

#### *5.2.2. STC 126/2019 de 31 de octubre de 2019*

En esta sentencia el TC abordaba el caso en que la cuota del IIVTNU por el incremento del valor del terreno urbano era superior al propio incremento patrimonial. Se consideró que el contribuyente estaba pagando un exceso y que la obligación de contribuir siempre debe ser acorde al ordenamiento. Por ello el vicio del artículo 108 del TRLHL es sobre la base imponible y no sobre la determinación de la cuota tributaria (De la anterior sentencia).

Como en la anterior sentencia, se recordó la legitimidad y obligación del legislador de adaptar el ordenamiento y se procedió a la declaración de inconstitucionalidad del art 107.4 del TRLHL

#### *5.2.3. STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021*

Siguiendo la línea de la anterior jurisprudencia, el TC vuelve a abordar el tema cuya cuestión de inconstitucionalidad (nº 443-2020) se argumentaba sobre la base del principio de no-confiscatoriedad y la jurisprudencia del Tribunal Europeo (artículo primero del Protocolo Adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos) al considerar la carga tributaria excesiva y confiscatoria. El TC deduce que aunque la sentencia del Tribunal Europeo no es un parámetro de constitucionalidad sí que es una herramienta hermenéutica y por ende concluye que, a pesar de que la sala no considera el principio de confiscatoriedad se haya vulnerado sí que muestra preocupación por la "capacidad económica" cuyo principio considera que no se está teniendo en cuenta puesto que la determinación de la base imponible del IIVTU, viendo la jurisprudencia anterior, no ha tenido en cuenta el mercado mobiliario o la crisis económica. La sala concluye con la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL al considerar que se vulnera el principio de capacidad económica del art 31.1 CE

### **5.3. Interpretación de la sentencia de la STC 59/2017 de 11 de mayo del 2017 por los tribunales superiores de Justicia.**

El impacto de la STC 59/2017 de 11 de mayo del 2017 fue considerable puesto que tanto los razonamientos (que expondremos de manera resumida) como el efecto de la sentencia en el ordenamiento jurídico y su aplicación por parte de los demás órganos jurisdiccionales

provocó varias interpretaciones que expondremos a continuación, pero no sin antes mencionar los puntos claves de la sentencia del TC. El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos es, con carácter general, acorde con el texto constitucional. Solo en los supuestos donde somete a tributación aquellas situaciones donde no se aprecia la capacidad económica como es el caso donde no hay ningún aumento del valor del terreno al momento de la transmisión. La inconstitucionalidad se extiende al artículo 110.4 del texto refundido por su conexión con los arts. 107.1 y 107.2. Al ser las reglas de valoración que determinan el tributo en cuestión, la inconstitucionalidad se justifica por no permitir al contribuyente acreditar aquellas situaciones donde se produce un aumento del valor.

### *5.3.1. Posiciones doctrinales sobre la interpretación de la STC 59/2017 de 11 de mayo del 2017*

#### *5.3.1.1. Tesis relativa*

La interpretación de esta corriente se apoya en que la inconstitucionalidad de los preceptos del TRLRHL sobre el IIVTNU no es absoluta a pesar de que el TC en su sentencia sí que afirma que han sido expulsados del ordenamiento "*ex origine*". La propia sentencia del TC matiza sin embargo que el tributo no es contrario a la constitución y que solo en los casos en que no se pueda apreciar el aumento del valor de los terrenos urbanos tales preceptos no serán aplicables al gravarse una situación "*inexpresiva de capacidad económica*", por lo tanto, salvo en aquellos, los preceptos referidos serán de aplicación para todas las demás situaciones en concordancia con el art 31 de la CE.

Esta tesis es seguida por varios tribunales superiores de justicia como el TSJ de Asturias, Galicia o Valencia destacando este último cuya sentencia de 16 de noviembre de 2017, ec 62/2017 siguiendo la línea del TC declara:

*“que el sistema normativo regulador del IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, en su configuración actual, siéndolo únicamente en aquellos supuestos en los que someta a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Una vez constatada la existencia del hecho imponible, resultarán de aplicación las reglas objetivas de cuantificación de la base imponible previstas en el artículo 107 del TRLHL”*

Es de mencionar que esta interpretación otorga gran importancia la prueba cuya practica es de gran importancia para determinar si hubo incremento o no de los terrenos urbanos. Al no ser algo que pueda ser apreciado de oficio por los tribunales, su práctica deberá ser por parte del contribuyente. A pesar de no haber unanimidad por los tribunales destaca el TSJ de

Extremadura en su sentencia de 13 de julio de 2017, rec 128/2017 donde afirma que la prueba pericial es un medio ordinario de prueba además solicitar una prueba plena para la determinación de esa inexistencia. En esa misma línea destaca también el TSJ de Asturias, en sentencia de 29 de mayo de 2018, rec 54/2018 que declara que las escrituras públicas, al no reflejar siempre el valor de mercado, no podrán ser utilizados para determinar si hubo incremento o no del valor. El Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º 1 de Cartagena, en sentencia de 1 de junio de 2017, rec 376/2016 declaró:

*"ante la inexistencia de norma alguna sobre como valorar si existe o no hecho imponible en el TRLRHL y ante la inconstitucionalidad de este precepto en tanto que presumía su existencia en todo caso, no es ya que el contribuyente tenga que probar que no hubo el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana entre la adquisición y la transmisión, sino que es la Administración que recauda la que debe probar su concurrencia."*

Esto es bastante relevante para esta tesis puesto que se invierte la carga de la prueba siendo la administración, la que debe probar el incremento para poder gravar. Esta apreciación es reforzada por el TSJ de Valencia que ha reflejado en su jurisprudencia:

*"entendemos que el criterio probatorio razonable es que el sujeto pasivo del IIVTNU aporte un principio de prueba sobre la inexistencia de incremento del valor del terreno transmitido, siendo insuficiente la simple negación del hecho imponible y, una vez aportado algún elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración local, los Ayuntamientos, si pretenden cuestionar el decremento alegado, se les trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno."*

### 5.3.1.2. Tesis maximalista

Esta tesis se fundamenta en una interpretación más estricta de la sentencia del TC entendiendo que la nulidad de los preceptos citados es absoluta de tal forma que no forman parte del ordenamiento jurídico y por ende provoca un vacío legal que impide que el hecho imponible del IIVTNU se realice independientemente de que haya un incremento del valor o no. Esto implica que las liquidaciones dictadas son y deben ser anuladas puesto que los preceptos referidos, que regulan la determinación y cuantificación de la base imponible, han sido expulsados del ordenamiento jurídico "*ex origine*"

Con ello se añade que el TC en su sentencia y el apartado c) del fundamento jurídico quinto de la misma que señala que es el legislador a quien le corresponde determinar la existencia del incremento del valor susceptible de gravamen, hasta entonces no existe un parámetro legal que pueda calcular, de forma previa, la aplicación del impuesto. Considera además que

los tribunales y administraciones estarían vulnerando los principios de seguridad jurídica (art 9.3 CE) si procediesen a determinar el IIVNT a través de los artículos que han sido expulsados del ordenamiento.

Esta tesis es seguida por TSJ de Madrid (STSJ de Madrid de 19 de julio de 2017, rec 783/2016), el TSJ de Castilla y León (STSJ de CyL de 22 de septiembre de 2017, rec 21/2017), el TSJ de Cataluña (STS de Cataluña de 2 de marzo de 2017, rec 138/2015) o el TSJ de Navarra (STS de Navarra de 6 de febrero de 2018, rec 535/2016) cuyas liquidaciones que han practicado han sido anuladas tal y como se deduce de las sentencias

#### **5.4. Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2019**

En esta sentencia 126-2019 del 31 de octubre de 2019 el Tribunal Supremo se decanta por la tesis relativa entendiendo entonces, de la exposición de las tesis que se hizo anteriormente, que los artículos aludidos solo son inconstitucionales cuando no hay constatación de que realmente hubo un incremento del valor del terreno urbano. Con respecto al art 110.4 afirma sin embargo que la inconstitucionalidad es total y no es posible su aplicación en ningún caso.

##### *5.4.1. Fundamentos que el TS pondera para rechazar la tesis maximalista.*

El fundamento principal para rechazar la tesis maximalista parte de la inconstitucionalidad plena del art 110.4 que al haber salido del ordenamiento jurídico implica que también desaparece también del ordenamiento la prohibición de probar la inexistencia de incremento de valor. Esto implica que la práctica de la prueba (apoyada por la tesis relativa) es muy relevante y además es garantía si sigue los principios generales del derecho tributario. Además, el TS afirma que de aceptar la tesis maximalista la STC quedaría pues desnaturalizado puesto que sin la prueba no sería posible apreciar la falta de incremento del valor y la consiguiente inaplicación del impuesto.

##### *5.4.2. Materia probatoria.*

Una vez hecho la interpretación el TS aborda la cuestión de la prueba respecto de la cual empieza aludiendo el art 105.1 de la LGT que afirma que es el sujeto pasivo el que debe probar la inexistencia del incremento del valor. En concordancia con la sentencia del TC el supremo detalla que el sujeto pasivo también podrá utilizar cualquier prueba, incluso de manera indiciaria, la diferencia entre valor de adquisición y transmisión en sus respectivas escrituras públicas. Podrá también aportar prueba pericial que confirme dichas faltas de incremento o emplear cualquier otro medio probatorio tal y como se establece en el art. 106.1

de la LGT. La administración, por otro lado, deberá desvirtuar las pruebas presentadas por el sujeto pasivo aportando a su vez prueba de que efectivamente hubo tal incremento.

### **5.5 Reforma del Impuesto: El Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.**

En este apartado se hará mención de las novedades que se han introducido con la última reforma para adaptarse a las sentencias 126/2019 de 31 de octubre de 2019 y 182/2021 de 26 de octubre con el Real Decreto-Ley 26/2021 de 8 de noviembre por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana:

1) Se introduce nuevo supuesto de no sujeción en el artículo 104 del TRLHL en aquellas operaciones donde no haya un aumento real o se produzca una minusvalía. Este supuesto deberá ser pedido a instancia del interesado que deberá acreditar dicha minusvalía o inexistencia aportando los documentos correspondientes.

2) Se ha agregado un nuevo sistema de cálculo de la base imponible en función de la "plusvalía real" que podrá elegir el contribuyente cuando quiera alegar que el incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada por el sistema de cálculo objetivo. Por lo que la plusvalía se calcularía a partir del valor de transmisión menos el valor de adquisición. Este nuevo sistema responde exclusivamente a la jurisprudencia del TC consideró válido el sistema de valoración objetiva siempre y cuando no fuera obligatorio.

3) Además, el sistema de determinación objetiva ha sido también reformado reemplazándose los porcentajes con índices que reflejará (en menor o mayor medida) la evolución del mercado inmobiliario. Esta modificación también ha sido necesaria para cumplir con jurisprudencia del constitucional que pedía un sistema que pudiera reflejar la realidad del mercado inmobiliario

4) Se gravan las plusvalías de menos de un año. Para estos casos, se prorrateará el coeficiente por los meses completos. Las transmisiones que quedaban fuera del IIVTNU por no superar el año completo fue muy criticada al pasar a gravarse las operaciones especulativas<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> BEATRIZ MORENO SERRANO, *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3 Edición, Madrid

## 6. CONCLUSION Y COMENTARIO

Después del análisis podemos deducir que el IIVTU es un impuesto que a pesar de abarcar solo siete artículos del TRLRHL (del artículo 104 al 110) ha dado muchos problemas a la hora de encajar en el ordenamiento. Desde la creación del impuesto ya quedó patente que si lo que se pretendía era gravar el incremento del valor real de los terrenos urbanos era necesario la incorporación de un sistema que recogiese los valores reales inmobiliarios. Siguiendo la línea de Beatriz Moreno Serrano ("Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y su reforma para adoptarse a los pronunciamientos constitucionales", El consultor de los Ayuntamientos, página 202 a 204, Wolters Kluwer) con la ley 51/2002 que dio una nueva redacción al artículo 108.1 de la Ley 39/1988 se suprimió la palabra "real" y esto dio muchos problemas tanto para la jurisprudencia como para la doctrina a la hora de examinar la nueva redacción del artículo 108,1. Por una lado había una corriente que afirmaba que se trataba de una presunción *iuris tantum* admitiendo entonces una prueba en contrario (Corriente seguida por autores como Rubio de Urquía y Arnal Suría y el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias), otros afirmaban que era una presunción *iure et de iure* sin admisión alguna de prueba en contrario, una corriente más minoritaria. (Seguido únicamente por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía)

Mas allá de qué tipo de presunción se trataba debemos indicar que si el legislador pretendía evitar la litigiosidad, el efecto que provocó fue más bien lo contrario. A pesar de que el TRLRHL estableciera unas reglas de cálculo de la cuota, la doctrina, en su mayoría, entendía que si no había un incremento real no había sujeción al impuesto. Destacamos la postura de Aragonés Beltrán (Ponencia del IIVTNU en la ciudad de Barcelona el 27 de noviembre de 2008 organizada por el Colegio Oficial de secretarios, Interventores y Tesoreros de dicha ciudad) que afirmó:

*"(...) de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible, el precepto habría de considerarse inconstitucional, al no posibilitar siempre que se tenga en cuenta la plusvalía real (...)"*

Hay que mencionar que los legisladores forales tardaron mucho menos en adoptar sus legislaciones a los mandatos constitucionales como ocurrió con la STC 26/2017 de 16 de febrero al declarar parcialmente inconstitucional el IIVTNU de la Norma Foral de Gipuzkoa o la STC 37/2017 de 1 de marzo para el IIVTNU de Álava. Otros legisladores

como el de Bizkaia se salvaron de la inconstitucionalidad puesto que adaptaron su norma foral antes de las consecuencias.

Con respecto a la última reforma del TRLRHL a través del decreto ley 26/2021 nos deja el nuevo sistema de cálculo de la base imponible que nos plantea varias dudas sobre si esa reforma soluciona el problema con respecto al mercado inmobiliario. Dejamos claro que hace poco el TC rechazó el recurso de inconstitucionalidad de la oposición<sup>29</sup> dejando en evidencia que cumple las exigencias que la jurisprudencia pedía, sin embargo, el problema aún está por ver si este nuevo sistema de cálculo refleja acertadamente el mercado real inmobiliario a falta de calcular la base imponible por el valor real de mercado en vez de seguir un sistema objetivo que pretenda apreciar la evolución del mercado real. Se ha trasladado la carga al contribuyente de calcular y optar por el cálculo que más le beneficia dejando dudas sobre la precisión del sistema objetivo de cálculo puesto que depende de lo que se declare en el registro catastral. La introducción del “valor de referencia catastral”, para luchar contra el fraude, incide también en el IIVTNU con respecto de las transmisiones lucrativas (herencia y donación) y aunque tiene una relación con el “valor catastral” da la impresión de que a falta de un único método de cálculo (como tienen otros tributos como el IRPF que usa las declaraciones reales del contribuyente) hay una variedad considerable de calcularlo haciendo complicado su gestión. La comisión de expertos del 2017 para la revisión del modelo de financiación local había preferido facilitar la recaudación al Estado en perjuicio de una mayor carga para el contribuyente<sup>30</sup> pero un problema que se puede encontrar, con respecto al incremento de la carga, los ayuntamientos es el límite que les impone el principio de territorialidad para aquellos casos en que el sujeto pasivo tenga su residencia en otro término municipal. Es cierto que los municipios pueden delegar la recaudación de dicho impuesto, en aras de facilitar la recaudación, a otras entidades locales donde se encuentre integrado como puede ser la Comunidad Autónoma o la Diputación Provincial entre otros tal y como dispone en el art 7 del TRLRHL donde se requiere un acuerdo previo. La decisión de delegar es puramente voluntaria por lo que habrá de estar a cada caso concreto para cada municipio, esto nos aleja de la idea de un régimen homogéneo local. Finalmente, otro detalle digno de mención es la repercusión que ha tenido, la última modificación del IIVTNU, en otros

---

<sup>29</sup> <https://www.expansion.com/2008/01/30/juridico/1084250.html>

<sup>30</sup> [https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe\\_f inal\\_comisi%C3%B3n\\_reforma\\_sfl.pdf](https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_f inal_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf)

impuestos como son el IRPF o ISD. A pesar de que el TC<sup>\*31</sup> y el TS<sup>\*32</sup> ha rechazado la doble imposición del impuesto el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales<sup>\*33</sup> se señaló que consideraba que había doble imposición:

*“(...) parece configurarse como un mero gravamen sobre las plusvalías, suscitándose problemas de sobreimposición en relación con los IRPF e IS (...)”*

Esta consideración por parte de la Comisión lo llevó a plantear la eliminación total del IIVTNU o su sustitución por un recargo. Por lo tanto, haciendo una enumeración sobre la conclusión:

1. La reforma cumple con los requisitos de la jurisprudencia constitucional.
2. No resuelve del todo los problemas esenciales del IIVTNU puesto que el sistema de cálculo objetivo sigue siendo insuficiente para apreciar el valor real y el mercado inmobiliario dejando al contribuyente la carga de elegir el que más le convenga pudiendo crear inseguridad jurídica con respecto al principio de capacidad económica.
3. El régimen de delegación para la gestión y liquidación del IIVTNU hace que el régimen de financiación de las entidades locales sea muy diverso y heterogéneo pudiendo provocar inseguridad jurídica cuando el contribuyente impugne el impuesto o cuando el ayuntamiento quiera liquidar.
4. La diferencia entre las posturas del TC y TS con respecto a la postura de la Comisión de expertos del 2017 en relación con la doble imposición hace complicada la búsqueda de una solución común.

---

<sup>31</sup> Auto del Pleno del Tribunal Constitucional nº 261/2003, de 15 de julio; cuestión de inconstitucionalidad nº1695/2002.

<sup>32</sup> STS de 27 de febrero de 2012 (sala de lo contencioso administrativo, sección 2.a); recurso nº5673/2008; ponente Huelín Martínez de Velasco, Joaquín.

<sup>33</sup> Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales, Madrid 2002, pág. 121.



## 7. BIBLIOGRAFIA

BEATRIZ MORENO SERRANO, *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y su reforma para adaptarse a los pronunciamientos constitucionales*, El Consultor de los Ayuntamientos, 3º Edición, Wolters Kluwer. (página 25 a 334)

HERNÁNDEZ LAVADO, *El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos*, Lex Nova, Valladolid 1994. (página 12 a 63)

ALVARO DEL BLANCO GARCÍA Y BELEN GARCÍA CARRETERO, *El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: análisis crítico y propuesta de reforma* REUS Editorial, Madrid 2021. (página 13 a 208)

ENRIQUE ORDUÑA REBOLLO, *Historia de Municipalismo Español*", Biblioteca de Derecho Municipal, Iustel, 2005 (página 15 a 259)

AMANCIO L. PLAZA VAZQUEZ Y M. BEGOÑA VILLAVERDE GOMEZ, *Impuesto sobre el incremento de los terrenos de Naturaleza Urbana, Análisis Jurisprudencial práctico*, Thomson Aranzadi, 2005. (página 23 a 173)

www.gtt.es: Trabajos de BEATRIZ MORENO SERRANO en el boletín jurídico:

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/plusvalia-una-agonia-que-se-podia-haber-evitado/>

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-plusvalia-al-borde-del-abismo/>

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/el-tribunal-supremo-tilda-de-desatinada-la-tesis-maximalista-en-relacion-con-el-iiivtnu/>

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/el-hundimiento-del-impuesto-sobre-el-incremento-del-valor-de-los-terrenos-de-naturaleza-urbana-2/>

<https://www.gtt.es/boletinjuridico/la-plusvalia-municipal-tras-la-sentencia-del-tribunal-constitucional-592017-de-11-de-mayo-2/>

Artículo doctrinal de [www.noticiasjuridicas.com](http://www.noticiasjuridicas.com):

<https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/16719-plusvalia-cronica-de-una-muerte-anunciada/>