



**UNIVERSITAT
JAUME·I**

Trabajo Fin de Grado

EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

Presentado por:

José Ramón Alós Canós

Tutor:

Ramón Vilarroig Moya

Grado en Gestión y Administración Pública

Curso académico 2015/16

A mi esposa

Abreviaturas utilizadas:

- CC (Código Civil) 18, 19
- CCAA (Comunidades Autónomas) 6
- DGC (Dirección General del Catastro) 11
- DGT (Dirección General de Tributos) 6
- EELL (Entidades Locales) 6
- IAE (Impuesto sobre Actividades Económicas) 48
- IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles)..... 12, 48
- IBIUR (Impuesto sobre Bienes Inmuebles)..... 11
- IE (Impuestos Especiales)..... 48
- IIVTNU ..(Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana)6, 10, 11, 12, 13, 18, 20, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 41, 42, 48, 50, 54, 55
- IP (Impuesto sobre el Patrimonio) 48
- IRNR (Impuesto sobre la Renta de las Personas No Residentes) 47
- IRPF (Impuesto sobre las Personas de las Personas Físicas) . 11, 13, 29, 46, 47
- IS (Impuesto sobre Sociedades) 11, 13, 29, 48
- ISyD (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) 12, 46, 48
- ITPyAJD (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)..... 18, 26, 46, 48
- IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) 11, 48
- IVTM (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) 48
- LGTR (Ley General Tributaria) 16, 17, 20, 21, 22, 27
- LOPJ (Ley Orgánica del Poder Judicial)..... 33, 53
- LRHL (Ley Reguladora de las Haciendas Locales) 6, 50
- SAREB (Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria)..... 47
- TRLCI (Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario)..... 11
- TRLITPyAJD (Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) 26
- TRLRHL (Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) 10, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 20, 22, 23, 25, 26, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38, 39, 40, 45, 46, 48, 49, 53, 54, 55
- TSJ (Tribunal Superior de Justicia) 6

Índice

Abreviaturas utilizadas:.....	3
1. Introducción.....	6
2. Reseña histórica.	7
2.1. Los orígenes del "impuesto de plusvalía" en derecho comparado.....	7
2.2. Contexto histórico en España.	8
2.3. Proyectos de imposición fallidos.	8
2.4. Implantación del tributo y periplo normativo.	9
3. Principio de reserva de ley en materia tributaria o principio de legalidad tributaria.....	10
4. Relaciones con otros tributos.....	11
4.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza urbana (IBIUR)	11
4.2. Supuestos susceptibles de doble imposición.....	12
5. Elementos del tributo.....	13
5.1. Hecho imponible.	13
5.1.1. Incremento de valor de terreno urbano.	13
5.1.2. Actos o negocios que ponen de manifiesto el incremento del valor de los terrenos.....	14
5.1.3. Supuestos de no sujeción.	14
5.1.3.1. Bienes rústicos.....	15
5.1.3.2. Constitución y disolución de sociedad conyugal.....	15
5.1.3.3. Constitución y disolución de Comunidades de bienes.....	15
5.1.3.4. Expedientes de dominio y actas de notoriedad.....	15
5.1.3.5. Operaciones societarias.	16
5.1.4. Supuestos de exención.....	16
5.1.4.1. Exenciones objetivas:	16
5.1.4.2. Exenciones subjetivas:	17
5.2. Devengo:.....	18
5.2.1. Transmisiones en documento privado.	18
5.2.2. Expropiación forzosa.	19
5.2.3. Contratos condicionados.....	19
5.2.4. Contratos cuya nulidad haya sido declarada o reconocida judicial o administrativamente por resolución firme.....	20
5.3. Sujetos pasivos.	20
5.3.1. Sujeto pasivo contribuyente.....	20
5.3.2. Sujeto pasivo sustituto del contribuyente.....	20

5.3.3. Sujeto pasivo sin personalidad jurídica.	21
5.3.4. Asunción por pacto del pago del impuesto.	22
5.4. Base imponible.	23
5.4.1. Concepto de incremento: no es el incremento real.	23
5.4.1. Casos especiales.	25
5.4.1.1. Caso de alteración de calificación urbanística.	25
5.4.1.2. Reducción por procedimientos de valoración colectiva general.	26
5.4.1.3. Caso de desmembración del dominio entre usufructo y nuda propiedad.	26
5.4.2. Caso de subastas.	27
5.4.2.1. Oposición doctrinal al artículo 107 TRLRHL.	28
5.4.2.2. Situación actual.	31
5.4.2.3. Cuestiones de inconstitucionalidad planteadas.	37
5.4.3. Valor catastral del suelo como punto de partida.	41
5.4.3.1. Inexistencia de la referencia catastral / valor catastral.	42
5.4.3.2. Incorporación al catastro de las alteraciones referidas al momento de su realización.	43
5.4.3.3. Transmisión de terrenos cuyo planeamiento vigente no se refleja en la ponencia de valores.	43
5.4.4. Periodo de generación del incremento.	43
5.5. Tipo de gravamen y cuota tributaria.	46
5.6. Bonificaciones de la cuota.	46
6. Caracterización del tributo.	47
7. Conclusiones personales.	47
8. Abstract.	51
Anejo 1.- Procedimientos colectivos de valoración en España (DGC)	61
Anejo 2.- Estimación cuota media de IIVTNU en 2010 y 2015 (Ajuntament de Moncofa)	62
Jurisprudencia empleada:	64
Legislación utilizada:	65

EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

1. Introducción.

El actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), comúnmente conocido por “impuesto de plusvalía”, es uno de los tributos con mayor arraigo en el sistema tributario español, con una tradición secular con origen en el primer decenio del siglo XX y aunque con algunas variaciones, se ha mantenido hasta la actualidad.

La configuración actual de este tributo fue introducida por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), primera ley de la democracia que conformó globalmente el régimen económico-financiero de las entidades locales (EELL). Dicha Ley presuponía que el valor de los terrenos ha de incrementarse necesariamente con el tiempo, y así lo fue, permitiendo una aplicación relativamente pacífica del tributo. Pero esta tendencia se quebró con la crisis económica, financiera e inmobiliaria, que ha motivado que el valor de los terrenos descienda, poniendo de manifiesto los defectos de la norma, causando serios problemas en su aplicación.

La versión actual de este impuesto es la establecida por el RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

Intentaremos obtener respuestas a algunas de las cuestiones de rigurosa actualidad que suscita la gestión de este tributo y que nos ha hecho plantear y decidirnos por este Trabajo Fin de Grado (TFG), como por ejemplo: ¿por qué se plantean tantas dudas sobre su legalidad tras 20 años de relativa tranquilidad en la aplicación de este tributo?, ¿está juego su acomodo constitucional?, ¿seguirá con nosotros mucho tiempo? ... De cualquier modo no es posible abordar los problemas que plantea la gestión de un tributo sin un previo estudio del propio tributo, buscando su razón de ser, su historia, su relación con el resto de figuras tributarias y, como no, de sus elementos, que son en definitiva los que caracterizan y definen cualquier tributo.

El presente trabajo adopta ante las controversias suscitadas las posiciones que han sido resueltas jurisprudencialmente por el Tribunal Constitucional (TC) o Tribunal Supremo (TS) o por posiciones doctrinales de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) de las Comunidades Autónomas (CCAA), o incluso por resoluciones administrativas como instrucciones o dictámenes de la Dirección General de Tributos (DGT). No es objeto de este trabajo plantear polémicas estériles, aunque sí lo es plantear las dificultades con las que los profesionales encargados de la gestión de este tributo se enfren-

tan día a día y ofrecer, en su caso, la solución más “adecuada” al ordenamiento jurídico vigente.

2. Reseña histórica.

Fue a principios del siglo XX cuando los propios administradores del Estado llegaron al convencimiento de que un funcionamiento correcto de las haciendas locales pasaba previamente por una reforma en concordancia y en profundidad de la Hacienda estatal.

Los poderes públicos de la época eran ya conscientes de la necesidad de reformar las haciendas locales con nuevos modelos impositivos autónomos para los ayuntamientos con ingresos que no dependieran necesariamente de los del Estado, en definitiva, había que dotar a los ayuntamientos de ingresos propios suficientes para potenciar su autonomía fiscal y hacerlos competitivos dentro de la naciente sociedad consumista e industrial emergente **MERCHÁN FERNÁNDEZ, A. CARLOS** «Las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos constitucionales previas al estatuto municipal (1870-1924)», <http://dialnet.unirioja.es/download/articulo/134705.pdf>. **(1)**

2.1. Los orígenes del “impuesto de plusvalía” en derecho comparado.

Alemania fue el primer país en adoptar este impuesto, inicialmente en la colonia china de Kiantschou en 1898 pasó a ser en 1910 de uso generalizado entre sus entes territoriales, aunque absorbido temporalmente por el estado en 1911, volvió a manos de los municipios en 1913, aunque por poco tiempo ya que en 1920 se convirtió en un Impuesto Imperial. Curiosamente en la actualidad este tributo no existe en Alemania.

En Dinamarca el gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias fue establecido como impuesto estatal en 1903, aunque al no responder a las expectativas por lo costoso de su gestión, pronto se dejó en manos de los municipios.

En Reino Unido se grava el incremento del valor territorial desde 1910.

En Francia apareció este gravamen recogido en la Ley de Expropiación de 16 de septiembre de 1807. Instituyéndose como gravamen independiente en 1920. En la actualidad se integran en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En Italia una ley de 1931 autorizó a los municipios para implantar este impuesto aplicable a los terrenos edificables.

En EEUU estos incrementos han sido tratados como incrementos de capital.

CASANA MERINO, FERNANDO «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana». Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1994. ISBN: 84-7248-188-3, pág. 17-20. **(2)**.

2.2. Contexto histórico en España.

En el S. XIX la Hacienda municipal española era básicamente patrimonial, siendo los ingresos tributarios muy reducidos, la Ley de 2 de marzo de 1823 distinguía en la hacienda municipal los fondos propios de los arbitrios, concediendo la primacía a los primeros, y así fue hasta 1855.

Las ideas ilustradas trajeron consigo la desamortización de los bienes propios municipales por la Ley de 1 de mayo de 1855, que finiquitó la hacienda patrimonial municipal dando los primeros pasos hacia la hacienda municipal fiscal. El resultado fue una rápida insuficiencia de recursos, que hubo que paliarse con la ampliación y elevación de impuestos sobre consumo, tan impopulares que pronto se planteó su desaparición. Se constituyó una comisión extraparlamentaria para la transformación del Impuesto sobre Consumos, que ya conocía la difusión en los países europeo de los impuestos sobre los incrementos de valor, justificando su establecimiento en la necesidad de atribuir una parte de esos incrementos de valor al municipio que había contribuido a su creación.

Aprobada en 1907 la ley de supresión de los Impuestos de Consumos (aunque no llegaron a suprimirse realmente) se suceden varios intentos de establecimiento del impuesto de plusvalía, que ahora veremos.

2.3. Proyectos de imposición fallidos.

El primero de ellos fue presentado a Cortes el 7 de junio del mismo año 1907, con el Proyecto de Ley de Haciendas Locales conocido por el nombre de su autor Antonio Maura, cuyo artículo 181.5.B preveía el establecimiento de un impuesto sobre el incremento del valor que obtuvieran las propiedades beneficiadas por reformas urbanas. Nunca fue aprobado.

La precaria situación de los municipios llevo a los Ayuntamientos de Madrid y Santander (sedes de la monarquía española) a tomar la iniciativa y solicitar autorización para exigir un impuesto sobre el incremento del valor de los solares y terrenos, siendo rechazadas por Real Orden del Ministerio de Gobernación de 2 de noviembre de 1910.

No obstante, 5 días después (7 de noviembre de 1910), el Presidente del Consejo de Ministros José Canalejas presentaba el Proyecto de Ley de Exacciones municipales en el que se preveía la imposición de un impuesto sobre los incrementos del valor de los terrenos urbanos, de carácter local y potestativo, determinado por la diferencia de valor entre el valor originario y el valor actual. No llegó a discutirse en las Cortes.

Al proyecto de Canalejas lo sucedió el Proyecto de Ley de Bases de Régimen Local, presentado el 15 de octubre de 1912 por el Ministro de Gobernación Antonio Barroso,

que tampoco llegó a ser aprobado. **CASANA MERINO, FERNANDO** «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana». Cit. pág. 20-22 **(2)**.

Hubo 3 intentos más de implantación de este impuesto, los llamados proyectos de Ley Bugallal (1915) y de Alba (1916), ambos otorgaban al tributo carácter estatal y el proyecto de Ley Gonzalez Besada, sobre las bases del proyecto de Canalejas de 1910. **ORON MORATAL, G.** «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» en D. Marin-Barnuevo Fabo (dir.) Los Tributos Locales, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2010, p. 687 **(3)**.

2.4. Implantación del tributo y periplo normativo.

La Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917 facultaba al Gobierno a conceder con carácter transitorio a los Ayuntamientos los recursos y medios indispensables para organizar sus haciendas. Abierta la puerta, se implantó por primera vez por Real Decreto de 13 de marzo de 1919, “El Arbitrio sobre los incrementos del valor de los terrenos” manteniéndose provisionalmente el carácter municipal y potestativo originales. **CASANA MERINO, FERNANDO** «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana». Cit. pág. 23 **(2)**.

Las sucesivas regulaciones del tributo han sido:

- Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924 que le otorgó ya el carácter definitivo de municipal, del que ya nunca se desprendió, manteniendo su carácter potestativo.
- Decreto de 24/06/1955 refundió las Leyes de Régimen Local de 1945 y 1953.
- Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local estableció las bases de este tributo y el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, lo reguló.
- Decreto-Ley 15/1978 de 7 de junio, estableció su obligatoriedad para capitales de provincia y para los municipios de población superior a 20.000 habitantes.
- 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.

Llama la atención que el hecho imponible hasta la aprobación de la LRHL, fue doble. Por una parte se gravaba el incremento de valor de los terrenos puestos de manifiesto por la transmisión; y por otra, las personas jurídicas quedaban sujetas a la denominada tasa de equivalencia, **ORON MORATAL, G.** «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» cit. p. 688. **(3)**

Dicha tasa de equivalencia gravaba precisamente la no sujeción a la otra modalidad, es decir, por no transmitir o mantener la titularidad de los terrenos. Su devengo era periódico cada 10 años.

Aunque a partir del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre el hecho imponible se presentó como único, mantenía las 2 modalidades: la de transmisión de terrenos y la de la titularidad de esos mismos terrenos pertenecientes a personas jurídicas, sirviendo los ingresos del impuesto en esta segunda modalidad como pago a cuenta del importe que correspondiese cuando se devengara la modalidad de transmisión. **ORON MORATAL, G.** «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» cit. p. 688. **(3)**

Como anticipamos, la actual configuración del IIVTNU viene de la mano de la LRHL, reformada en varias ocasiones, refundida por el vigente 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), que a su vez ha sufrido ya varias modificaciones.

3. Principio de reserva de ley en materia tributaria o principio de legalidad tributaria.

La Constitución Española de 1978 (CE) señaló ciertas materias que por su sensibilidad eran merecedoras de un estatus especial, estableciendo a su favor la garantía constitucional de reserva de ley. Este principio significa que estas materias sólo podrán regularse mediante Ley. Responde al interés del constituyente de “reservar” del poder ejecutivo, titular del ejercicio de la potestad reglamentaria, la capacidad de regular aspectos de la vida de los ciudadanos que por su nivel de protección constitucional deben reservarse al Poder Legislativo.

A tenor del número de pronunciamientos del Tribunal Constitucional (TC) en materia de reserva de ley podemos encontrar los siguientes:

- reserva de ley en materia de libertades y derechos fundamentales (artículo 53.1 CE)
- principio de legalidad en materia sancionadora (artículo 25.1 CE)
- principio de legalidad presupuestaria o reserva de ley presupuestaria (art. 134 CE)
- reserva de ley en materia tributaria o principio de legalidad tributaria (art. 31.3, 133 y 134.7 CE).

El principio de reserva de ley tributaria no es absoluto, por lo que no impide que, una vez efectuada, por ley, la creación “ex novo” del tributo, la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo y ordenando los criterios o principios con arreglo a los cuales deba regirse la materia tributaria correspondiente, pueda remi-

tirse a normas reglamentarias que complementen y regulen caracteres organizativos, absolutamente subordinados a la Ley que los habilitó.

4. Relaciones con otros tributos.

Según el Tribunal Supremo (TS), el impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, único que encuentra su fundamento directo en la Constitución Española, es una forma de participación de la comunidad en las plusvalías generadas por la acción urbanística de los entes públicos, siendo ésta la razón histórica de su original implantación, como indicaba la propia denominación del entonces arbitrio. STS de 26 mayo 1987 y STS de 22 septiembre 1995.

4.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza urbana (IBIUR)

El IBI guarda una relación muy estrecha con el IIVTNU ya que proporciona el valor del suelo que servirá de referencia para calcular la base imponible y “por ende” la deuda tributaria. Así pues, las decisiones que se adopten con relación al IBI tendrán una influencia directa en la gestión de este impuesto, sin ni siquiera modificar su regulación. Recordemos que durante los años de crecimiento económico y auge de la construcción el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) aportó cuantiosos y extraordinarios ingresos a las arcas municipales y no fueron pocos los Ayuntamientos que asumieron nuevos servicios comprometiendo nuevos gastos para las haciendas locales.

Posteriormente, el reciente contexto de crisis inmobiliaria y financiera, caracterizado por la reducción de los ingresos municipales, entre otros motivos por la reducción de la recaudación municipal por, entre otros, el motivo expuesto del ICIO; puso al IBI en el punto de mira de las haciendas locales para obtener los recursos tan necesarios y en muchos casos comprometidos. Había que incrementar la recaudación sin adoptar medidas políticas impopulares como pudiera ser aumentar los tipos impositivos.

La solución podría pasar por solicitar a la Dirección General del Catastro (DGC) la confección de una nueva ponencia de valores, que aumentara la base imponible de este tributo, el único requisito es que la anterior ponencia tuviera más de 5 años, a tenor de lo establecido en el artículo 28 del 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 IBI es el tributo municipal que más ingresos aporta a los ayuntamientos y es el único impuesto del sistema tributario español cuya recaudación no ha caído nunca. Antes de la crisis, el IBI era el séptimo impuesto más importante del sistema tributario español y

actualmente ocupa el cuarto lugar de este ranking, solo los impuestos estatales IRPF, IVA e IS recaudan más.

De este modo, la generalización de los procedimientos de valoración colectivos (nuevas ponencias de valores catastrales) efectuados por la DGC, ha incrementado en gran medida los valores catastrales, cuyo componente suelo (valor catastral del suelo), sirve de referencia para practicar la liquidación de este impuesto. Como consecuencia directa se ha incrementado la cuota del impuesto.

Esto ha ocurrido a pesar de que los municipios hayan introducido en sus respectivas ordenanzas fiscales reguladoras la reducción legal prevista que va del 40% hasta el 60% del valor catastral del suelo para los 5 primeros años de vigencia de las nuevas ponencias, con el límite del valor catastral del suelo previo a la ponencia (artículo 107.3 TRLRHL).¹

De hecho, podría decirse que la alteración de los valores catastrales, cuya razón de ser es la gestión del IBI, afecta de modo más directo y automático al IIVTNU que al propio IBI, ya que el incremento de los valores catastrales se aplica inmediatamente y en toda su magnitud (aun considerando la posible reducción de hasta un 60 % para los 5 primeros años de vigencia) mientras que con respecto al IBI el incremento se aplica gradualmente en 10 años, a razón del 10% anual.

Esta es una de las críticas generalizadas (aparte de las abundantes críticas doctrinales) que recibe este impuesto, que ha pasado de tener un carácter anecdótico en el contexto de una transmisión de inmuebles a alcanzar un carácter sustancial.

A modo de ejemplo podemos decir la media de las transmisiones de inmuebles en 2010 en el municipio de Moncofa (Castellón), antes de la entrada en vigor de la nueva ponencia de valores catastrales en 2011, resultaba gravada por IIVTNU en unos 212 € de media, cuando en 2015 este valor medio se había elevado a 911 € (se ha multiplicado por más de 4), todo ello sin haber modificado la ordenanza fiscal reguladora del tributo salvo para la introducción de la máxima reducción del valor por la entrada en vigor de la ponencia, es decir, el 60%, que no ha sido capaz de absorber el impacto que ha supuesto para este tributo el incremento de valor de las ponencias de valores.²

4.2. Supuestos susceptibles de doble imposición.

Hay tributos que puestos en relación con el IIVTNU se podría entender que coinciden en gravar el mismo hecho imponible. Véase el siguiente comentario del profesor Albiñana García-Quintana respecto de este tributo: “Es, desde luego, un impuesto sobre el

¹ Ver anexo 1: Procedimientos colectivos de valoración en España (DGC)

² Ver anexo 2: Estimación cuota media de IIVTNU en 2010 y 2015 (Ajuntament de Moncofa)

incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, [...] de carácter análogo al que gravan los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, en cuanto estos recaen sobre los llamados incrementos [o ganancias] patrimoniales, que en la mayoría de los casos son “incrementos de valor”. «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas» **ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CESAR**, Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía, La Ley, nº 3, 1989, pág. 797. **(4)**

Hay autores que incluyen el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) a esta lista de posible doble imposición, **POVEDA BLANCO, F.** «Los Impuestos Municipales», Ed Tecnos, 2000, págs. 207 y 208. **(5)**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS) gravan respectivamente para las personas físicas y las personas jurídicas, entre otros aspectos, el incremento patrimonial (IRPF) o la ganancia patrimonial (IS) en las transmisiones onerosas. Puede parecer que coinciden el sujeto pasivo en la figura del transmitente y el hecho imponible integrado por la ganancia/incremento patrimonial y el incremento de valor puesto de manifiesto con motivo de su transmisión.

La Sentencia del Tribunal Constitucional STC 37/1987 de 16 de marzo aclaró la situación: La CE no prohíbe que 2 administraciones graven un mismo hecho imponible, a lo que si obliga es a que “sobre los ciudadanos no debe recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible”. Supuesto que no se da en el caso IRPF/IIVTNU por no tener, según el TC, ambos tributos el mismo hecho imponible, mientras el IRPF es un impuesto personal y directo que grava la renta disponible de las personas físicas de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares; el IIVTNU es un tributo directo de carácter real que grava el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto con ocasión de su transmisión (104 TRLRHL).

Lo que si impide la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) es la duplicidad de pago por los mismos hechos imponibles por tributos estatales y autonómicos, pero nada prohíbe que esto mismo suceda entre el Estado y la CC.LL. **ORON MORATAL, G.** «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» cit. p. 693. **(3)**

5. Elementos del tributo.

5.1. Hecho imponible.

5.1.1. Incremento de valor de terreno urbano.

Según el artículo 104.1 TRLRHL:

Artículo 104.1) El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.” Además resultan afectados los Bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, denominados BICES, artículo 104. 2 TRLRHL.

Actualmente es el TRLCI la que determina qué terrenos van a ser objeto de exacción de este tributo al ser transmitidos.

5.1.2. Actos o negocios que ponen de manifiesto el incremento del valor de los terrenos.

Los actos o negocios que ponen de manifiesto el incremento del valor de los terrenos son la transmisión de la propiedad así como como la constitución o trasmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio de dichos terrenos:

- **Propiedad:** las transmisiones pueden ser onerosas, lucrativas, inter vivos o mortis causa, por lo que se gravan el incremento puestos de manifiesto como consecuencia de negocios tanto aquellos por los que el transmitente obtiene un contravalor o contraprestación por la enajenación del bien que transmite (compraventa, permuta, adjudicación en pago de deudas, adjudicación en subasta, ...) como los correspondientes a negocios en los que no hay contrapartida para el transmitente, es decir, que hay lucro para el adquirente (donaciones, herencia, legado...).
- **Derechos reales de goce limitativos del dominio:** de nuestro ordenamiento podemos extraer, por su carácter abierto, los siguientes: usufructo, uso, habitación.

5.1.3. Supuestos de no sujeción.

En estos casos no se ha producido el hecho imponible. Bajo nuestro punto de vista esta no sujeción puede ser absoluta o relativa, tenemos por absoluta la exención aplicable a la transmisión que está fuera del alcance del hecho imponible (p. ej. bienes rústicos) y relativa cuando objetivamente pudiera ser grabada pero la Ley lo exime (p. ej. Constitución y disolución de sociedad conyugal). Esta distinción no es baladí ya que en el primer caso no hay sujeción ni periodo de generación del incremento, pero en el segundo caso, no hay sujeción, pero no se trata de una exención pura, veamos.

En este caso aunque con la transmisión no produce el devengo del impuesto, por estar exento, el periodo de generación del incremento que se inició con la transmisión previa (adquisición del bien que ahora se transmite sin sujeción) ni se detiene ni se altera por

esta transmisión. Es decir, la siguiente transmisión sujeta de estos bienes urbanos se liquidará considerando que su periodo de generación estará integrado por el que le es propio y además se le acumulará el periodo de generación que hubiera correspondido a la transmisión exenta. Es una especie de “no me pague hoy, ya me pagará mañana”.

5.1.3.1. Bienes rústicos.

De conformidad con el artículo 104. 2) TRLRHL:

Artículo 104. 2) No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (...)

5.1.3.2. Constitución y disolución de sociedad conyugal.

Según el artículo 104 3. TRLRHL:

Artículo 104.3 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. Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o 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.

Así lo interpretan la STS de 30 marzo 1999 y la del STSJ de Madrid, de 3 noviembre de 2001.

5.1.3.3. Constitución y disolución de Comunidades de bienes.

Se trata de actos declarativos y no traslativos según STS de 22 de noviembre de 1989, STS de 6 de junio de 1996, STS de 8 julio 2000 y STSJ de Madrid de 17 mayo de 2002.

5.1.3.4. Expedientes de dominio y actas de notoriedad.

Los expedientes de dominio y actas de notoriedad no son transmisiones, sino reconocimientos de una adquisición anterior, por lo que falta un elemento del hecho imponible para su exacción. Así lo reconocen las STS de 21 de noviembre de 1994, STS de 11 diciembre 2001, STS de 23 enero 2002, y STSJ del País Vasco de 31 octubre de 2002.

5.1.3.5. Operaciones societarias.

El apartado 3 de la DA 2ª del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), establece:

DA 2ª. 3) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en capítulo VIII del título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.

Las operaciones a las que se refiere esta exención son la fusión, escisión, aportación de activos, transformación, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Supuestos de no sujeción.

5.1.4. Supuestos de exención.

El artículo 22 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGTR) define los supuestos de exención como aquellos en que “a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. Así pues la exención tributaria es un elemento del tributo reservado a la Ley, sólo en los casos previstos por la Ley se podrá reconocer la exención en los actos de gestión de tributos. El artículo 105 del TRLRHL establece dos tipos de exenciones, subjetivas y objetivas, es decir, supuestos en los que la obligación tributaria no nacerá sea quien sea quien realice el hecho imponible y otros supuestos en los que precisamente la condición del sujeto será la trascendente para nazca dicha obligación.

5.1.4.1. Exenciones objetivas:

Según el apartado 1 del artículo 105 TRLRHL:

Artículo 105. 1) estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

- a) La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
- b) Las transmisiones de bienes que integren el Conjunto Histórico- Artístico, o declarados bienes de interés cultural, cuando se acredite que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.
- c) Las transmisiones por dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de la hipoteca que recaiga sobre la misma.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales, Las transmisiones de la vivienda habitual realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Estos 2 últimos casos de exención han sido añadidos por el apartado uno del artículo 123 de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, y su aplicación está condicionada a la concurrencia de ciertos requisitos:

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en 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. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta Ley.

Nótese que esta nueva exención fiscal se ha excluido de la general obligación del Estado de compensar a las entidades locales (EELL) establecida en el artículo 9.2 TRLRHL, según el cual las leyes que establezcan beneficios fiscales deben determinar la fórmula de compensación a las EELL.

5.1.4.2. Exenciones subjetivas:

Según el apartado 2 del artículo 105 TRLRHL:

Artículo 105. 2) Asimismo estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacerlo recaiga sobre las siguientes personas o entidades: El Estado, las CCAA y las EELL, a las que pertenezca el municipio, así como sus organismos autónomos.

El municipio de la imposición y entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus organismos autónomos.

Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.

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.

Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas.

La Cruz Roja Española.

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

Entidad sin fines lucrativos, reconocida por el apartado 3 del artículo 15 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, también excluida del mecanismo de compensación por el Estado (DA 16ª).

5.2. Devengo:

De conformidad con el artículo 21.2 LGTR, el devengo de un tributo expresa el momento en que el hecho imponible se entiende realizado y por tanto determina el nacimiento de la obligación tributaria. El tributo se devenga cuando el aspecto temporal del hecho imponible se integra con los restantes elementos que lo constituyen. «Análisis jurídico del hecho imponible» **SAINZ DE BUJANDA, F.** Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 60, 61 y 62. 1966. **(6)**

El artículo 109.1 TRLRHL establece con relación al devengo:

Artículo 109. 1. El impuesto se devenga:

- a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.
- b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión. (...)

De este modo, nos encontramos con un tributo de devengo instantáneo, es decir, en un preciso momento, el de la transmisión, así pues se tendrán en consideración a la hora de su cuantificación las circunstancias que se den en el inmueble transmitido en dicha fecha, no siendo relevantes, por lo menos "a priori" las circunstancias anteriores ni posteriores a dicho momento.

Así pues, la transmisión o constitución del derecho es la que determina el devengo del impuesto, que para los negocios inter vivos será la fecha que conste en el documento público en que se formalice, y siendo documento privado cuando concurra en él alguna de las circunstancias del artículo 1227 del Código Civil (CC). Es decir, se sustituirá la fecha del documento privado por aquella en que se de alguno de los siguientes supuestos:

- a) Desde que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público.
- b) Desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron.
- c) Desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.

5.2.1. Transmisiones en documento privado.

Vistos los supuestos reconocidos en citado artículo 1227 del Código Civil, traemos a colación, respecto a la incorporación a registros públicos, la STSJ de Cataluña de 28 de abril de 1999 y la STSJ de Baleares de 14 de marzo de 2000, declaran la eficacia

del documento privado desde la fecha en que la administración municipal gira liquidaciones correspondientes a la Contribución Territorial Urbana (CTU) o el IBI a nombre de uno de los adquirentes, pues la administración no puede desconocer la fecha de un documento privado que, en una u otra forma ya había conocido.

Respecto a la eficacia por entrega del documento privado a un funcionario público por razón de su oficio el STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 2001 efectúa una interpretación amplia y extensiva del supuesto, considerando intrascendente el carácter estatal, autonómico o local del funcionario. Además la eficacia de la fecha del documento de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) extiende sus efectos al cómputo de la prescripción en el IIVTNU. STSJ de Andalucía, Málaga de 31 mayo de 2004.

5.2.2. Expropiación forzosa.

Pese a que alguna sentencia de Tribunales Superiores de Justicia han interpretado que tal transmisión por el justiprecio no debía estar sujeta a este tributo por no poder derivar ni perjuicio ni beneficio al transmitente; el TS rechaza este criterio, confirmando la sujeción de estas transmisiones en sentencias como STS de 29 de abril de 1994, STS de 12 de junio de 1997, STS de 10 de diciembre de 1998, STSJ de Cataluña, de 30 octubre de 2000, STSJ de Cataluña de 16 febrero de 2006, STSJ de Andalucía, Granada de 13 enero de 2003, e indirectamente el TC en STC 115/2009, de 18 de mayo,

Aclarada la sujeción al tributo, falta determinar cuándo se produce el devengo del tributo, ya que como tal procedimiento administrativo a menudo se prolonga mucho más tiempo del deseable y que comprende asimismo distintas fases y actos, interviniendo incluso órganos de otras administraciones como el Jurado Provincial de Expropiación forzosa. Según STS de 12 de junio de 1997, el devengo en las expropiaciones se entiende producido en el momento del acta de ocupación y pago. De este modo si el bien era urbano a la fecha de ocupación procede la sujeción.

5.2.3. Contratos condicionados.

El apartado 4) del artículo 109 del TRLRHL establece que los contratos sujetos a condición se calificaran con arreglo a lo establecido en el CC. Habrá que estar a lo que al respecto determine el artículo 1333 CC, así pues:

- Si la condición es suspensiva, no se liquidará hasta que se vea cumplida la condición, la fecha del devengo será la de la transmisión que no se producirá hasta que se levante la suspensión del contrato por cumplimiento de la condición.
- Si la condición fuera resolutoria, se exigirá el impuesto y el devengo será la fecha del contrato, pero “a reserva”, es decir, si se cumple la condición y el contrato se resuelve, habrá que practicar de modo general su devolución.

5.2.4. Contratos cuya nulidad haya sido declarada o reconocida judicial o administrativamente por resolución firme.

Los apartados 2) y 3) del artículo 109 del TRLRHL contemplan la devolución de lo satisfecho, siempre que no se haya producido efectos lucrativos y se reclame la devolución.

No procede pues la devolución de lo pagado por este impuesto en los siguientes casos:

- Si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto.
- Rescisión del contrato por acuerdo entre las partes, que se considerará como un nuevo acto sujeto a nueva tributación.
- Se entenderá como mutuo acuerdo la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

5.3. Sujetos pasivos.

El artículo 36 LGTR establece que es sujeto pasivo el obligado tributario que, de acuerdo a la regulación del tributo, debe cumplir la obligación tributaria principal, ya sea como contribuyente o sustituto de éste.

5.3.1. Sujeto pasivo contribuyente.

Así pues, de conformidad con el artículo 106. 1) TRLRHL, es sujeto pasivo del IIVTNU a título de contribuyente según la transmisión sea:

- Por título lucrativo: el adquirente.
- Por título oneroso: el transmitente.

5.3.2. Sujeto pasivo sustituto del contribuyente.

El apartado 2) del mismo artículo 106 TRLRHL, establece:

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 adquiriera 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.

Parece que viene más a solucionar un problema de gestión del tributo para el caso de transmisión onerosa, que a regular una situación jurídica especial que merezca una solución distinta a la general ya expuesta, así pues declara, sin ninguna justificación, como sustituto del sujeto pasivo al adquirente.

Así pues, cuando nos encontremos en el caso de transmisión a título oneroso en la que el transmitente sea una persona física no residente en España, será sujeto pasivo de este tributo como sustituto del contribuyente el adquirente.

Para los Ayuntamientos que no tengan previsto el régimen de autoliquidación para la gestión de este tributo, puede ser un problema recaudarlo si el transmitente (sujeto pasivo original) reside fuera de España, se simplifican las cosas si liquida el impuesto al que continua residiendo en España, aunque en este caso sea el adquirente.

5.3.3. Sujeto pasivo sin personalidad jurídica.

El artículo 35.4 de La LGTR reconoció la condición de sujeto pasivo a entidades sin personalidad jurídica. Esta modificación fue introducida por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Este reconocimiento motivó que los miembros de esta entidad sin personalidad jurídica sean responsables solidarios de la deuda, pudiéndoles la administración exigir el pago mediante derivación de responsabilidad por el mero impago del ente sin personalidad.

Esta responsabilidad solidaria respecto a las obligaciones tributarias materiales tiene un límite para los copartícipes o cotitulares de estas entidades, impuesto por el artículo 42 1) b), la proporción de sus respectivas participaciones en la correspondiente entidad.

Así pues, para el caso de la adquisición por herencia de un inmueble por parte de los descendientes, o en el caso de una enajenación onerosa y colectiva de un bien, en estos casos ¿debe practicarse una única liquidación que refleje la deuda total por la transmisión?, o por el contrario, ¿deben practicarse tantas liquidaciones como partícipes haya en la transmisión?

Hasta la modificación operada por el citado artículo 35.4 LGTR podía discutirse si en estos casos había un caso de cotitularidad con un único hecho imponible o de tantos como copartícipes o cotitulares había, y con quien tenía que vérselas la administración

para exigir el pago de la deuda. Muestra de ello es la diversidad de sentencias con interpretaciones dispares.

Afortunadamente para los gestores de este tributo, la actual redacción de la norma reduce los posibles conflictos de interpretación, ya que aunque nada impide liquidar la deuda tributaria a la entidad sin personalidad jurídica, debemos tener claro que en caso de impago deberá derivarse la responsabilidad de ésta a los coparticipes, pero esta derivación está limitada la proporción de sus respectivas participaciones en la entidad sin personalidad jurídica (art.42.1.b LGTR).

Así pues, la responsabilidad solidaria lo es entre la entidad sin personalidad jurídica y sus copartícipes o cotitulares, pero no entre estos entre sí. La deuda derivada de la entidad sin personalidad jurídica a un copartícipe no puede derivarse nuevamente a otro de ellos, pues el artículo 42.1.b) LGTR limita la responsabilidad de cada uno de ellos a su coeficiente de participación en la entidad. Cada uno debe responsabilizarse de su parte.

Siendo así, ¿es útil la notificación de la deuda total a la entidad sin personalidad jurídica?,... pues depende, si se consigue el pago si, ya que con una única notificación nos hemos ahorrado el tener de dirigirnos a una pluralidad de responsables, que será inevitable en caso que la entidad sin personalidad jurídica no satisfaga la totalidad de la deuda.

Nos hemos detenido en este punto debido a que es un aspecto recurrente y frecuente que se da en la gestión de este tributo. Cada administración adopta sus propios criterios de oportunidad o eficiencia en estos casos optando indistintamente por notificar un acto tributario a la entidad sin personalidad jurídica o por dirigirse ya directamente a cada uno de los copartícipes reclamando "su parte".

5.3.4. Asunción por pacto del pago del impuesto.

El artículo 17.4 LGTR prohíbe que los elementos de la obligación tributaria sean alterados por pactos entre particulares, pues éstos no tendrán efecto ante la Administración, así pues, la posición jurídica del sujeto pasivo se mantendrá invariable y seguirá siéndolo quien resulte de lo dispuesto por la Ley. Todo esto sin perjuicio que por vía ordinaria puedan dirimirse consecuencias de no cumplir con compromisos asumidos.

Se trae a colación porque no son pocos los casos en que se pacta en el propio contrato público de compraventa que el adquirente asume el pago del tributo, que podrá hacerlo pero nunca a título de sujeto pasivo.

5.4. Base imponible.

Llegados a este punto es cuando empiezan los problemas, cuestionándose incluso la constitucionalidad de la norma. El régimen vigente para la cuantificación del impuesto pone en induce dudas sobre qué es lo que realmente se está grabando con este impuesto. Veamos.

5.4.1. Concepto de incremento: no es el incremento real.

El artículo 104.1 TRLRHL lo define:

Artículo 104.1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”.

Según el artículo 50.1 LGTR, la base imponible de un tributo, se define:

Artículo 50.1. La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”, así lo tiene reconocido la doctrina al considerar la relación existente entre base imponible y hecho imponible, entendiendo aquella como la medición de este.

Sin embargo en el presente caso, no va a haber una medición ni siquiera aproximada del hecho imponible, sino que va a realizarse un artificio, o sea, independiente de la realidad, ya que, nos encontramos ante un impuesto que va a gravar independientemente de la realidad del incremento, el incremento genérico en el momento de la transmisión. «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» **D’OCÓN RIPOLL**, Palau 14 – Revista Valenciana de Hacienda Pública, nº 8, 1989, pág. 5. (7).

Pudiera parece que para determinar la base imponible de este tributo la ley emplea un método de estimación objetiva contemplado en el artículo 52 LGTR:

Artículo 52. El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo.

Y es el artículo 107 del TRLRHL el que establece estas magnitudes, índices, módulos o datos para su determinación, del siguiente modo exhaustivo:

Artículo 107 Base imponible

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

b) 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.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción. La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.^a El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.^a El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.^a Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.^a y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Del tenor literal de norma se deduce que la determinación de la base imponible de este tributo se obtiene de aplicar a la componente suelo del valor catastral un coeficiente en función de los años que el inmueble haya permanecido en el patrimonio del transmitente y multiplicado por ese número de años, hasta un máximo de 20, con un mínimo de 1.

5.4.1. Casos especiales.

Por su especificidad tratamos a continuación con más detalle los siguientes casos:

5.4.1.1. Caso de alteración de calificación urbanística.

De conformidad con el artículo 107.2.a) TRLRHL cuando el valor de un terreno transmitido no refleja modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la ponencia aplicada para la determinación, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

5.4.1.2. Reducción por procedimientos de valoración colectiva general.

Nos encontramos ante un mecanismo utilizado con relativa frecuencia por la administración en derecho tributario, que consiste en una suerte de entrada en vigor amortiguada, contemplado en el artículo 107.3 TRLRHL. De este modo se faculta a los Ayuntamientos para que tras un procedimiento de valoración colectiva que actualizará (hasta ahora los incrementaba) los valores catastrales tanto del suelo como de construcción (aunque en nuestro caso sólo nos interesan los valores del suelo) se aplique una reducción máxima del 60 % para cada uno de los 5 primeros años de vigencia, pudiendo fijar un tipo distinto para cada año de aplicación de la reducción, con el límite del valor catastral previo a la nueva valoración.

5.4.1.3. Caso de desmembración del dominio entre usufructo y nuda propiedad.

El usufructo es un derecho real, limitativo del dominio, regulado en los artículo 467 y siguientes del Código Civil que da derecho al usufructuario a usar y disfrutar los bienes y derechos del nudo propietario, con la obligación de conservar su forma y sustancia.

Al constituirse se produce el desmembramiento del pleno dominio en dos haces de facultades que son atribuidas al nudo propietario y al usufructuario, si bien las de este último retornarán cuando se extinga el usufructo, produciéndose así la consolidación del dominio.

Entre la variada casuística que con relación a esta desmembración puede afectar a la gestión de este impuesto distinguimos los siguientes:

- **Actos sujetos:**
 - Transmisión de la nuda propiedad con reserva del usufructo. En este caso solo hay un hecho imponible, la transmisión de la nuda propiedad.
 - Transmisión de usufructo y de nuda propiedad a 2 sujetos distintos. Caso típico de herencia con viudo/a supérstite, a quien corresponde el usufructo de determinados bienes del causante y la nuda propiedad a los herederos, produciéndose, por tanto 2 hechos imposables. Es por tanto contrario a derecho la exigencia al usufructuario del inmueble adquirido la exigencia de la totalidad de la deuda correspondiente a la transmisión del pleno dominio del inmueble, habrá que girar una liquidación diferenciada a cada contribuyente así lo interpreta el STSJ de Cantabria de 11 de febrero de 1997.

- **Actos no sujetos:**

- Consolidación del dominio en la figura del nudo propietario por extinción del usufructo. STS de 16 de enero de 1999, « (...) la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios 2 las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto»

El artículo 107.2.b) TRLRHL remite a las normas de valoración del ITPyAJD en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, como es el caso de la desmembración que nos ocupa.

Según el artículo 10.2.a) 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 (TRLITPyAJD), determina la siguiente norma de valoración con relación al usufructo/nuda propiedad:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

5.4.2. Caso de subastas.

Una subasta es una transmisión onerosa, generalmente realizada por un ente público, y muchas veces con el objetivo de cobrar una deuda, por lo tanto es un negocio incluido en el ámbito de aplicación del IIVTNU, por lo que habrá que liquidar al transmitente este impuesto, a pesar del dudoso éxito alcanzable en el cobro de esta deuda. **ORON MORATAL, G.** «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» cit. p. 726 **(3)**.

5.4.2.1. Oposición doctrinal al artículo 107 TRLRHL.

Varios son los frentes abiertos que tiene este método de determinación de la base imponible, que podemos enumerar:

- 1) Este método objetivo no es equiparable al método de estimación objetiva de los artículos 50 y 52 LGTR en la medida en que no es un método opcional para el sujeto pasivo, sino obligatorio. Recordemos que el artículo 52 LGTR ofrece el método de estimación objetiva, no lo impone, al establecer: *“El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible...”* **ORON MORATAL, G.** «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» cit. p. 733. **(3)**.
- 2) Este método presume que siempre existirá un incremento, un incremento “presunto”, incluso en el caso en que no lo haya realmente, presunción *“iuris et de iure”* que impide “prueba en contrario” desde el momento en que la Ley ya no se refiere al “incremento real”, y se trate de un incremento ficticio o una creación legal.
- 3) Se está grabando una “capacidad económica” ficticia, no real, sirviendo para poner en duda si se cumple pues el principio de capacidad económica reflejado en el artículo 31.1 CE y en las disposiciones generales del ordenamiento tributario de la LGTR y que establecen que: “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos.”

Este método legal de valoración ha recibido duras críticas que lo tachan incluso de “inconstitucional”, destacando:

GARCÍA AÑOVEROS, J. se ha pronunciado a favor de que el derecho a la utilización de los medios de prueba necesarios para la defensa contemplado en el art. 24.2 CE rija no sólo en la fase jurisdiccional, sino también en la administrativa. Tal y como pone de manifiesto el citado autor, buena prueba de ello es la existencia de una regulación expresa sobre la prueba en los procedimientos tributarios. También se muestra muy crítico con las ficciones jurídicas poniendo en tela de juicio su posible “inconstitucionalidad”. **GARCÍA AÑOVEROS, J.** «Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario». [aut. libro] Sebastián Martín-Retortillo Baquer (coord). Estudios sobre la Constitución española: Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría. Madrid: Editorial Civitas, 1991, págs. 4029», **(8)**.

Según FALCÓN Y TELLA “Se trata, en definitiva, de un sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el artículo 31.3 de la Constitución, aun cuando dichas exigencias se interpretan con la flexibilidad con que lo hace el parecer mayoritario del Tribunal Constitucional en la sentencia de 11 de diciembre de 1992”. «La posible inconstitucio-

nalidad del IIVTNU» **FALCÓN Y TELLA** Revista técnica tributaria Nº 21/1993, pág. 11 y ss. **(9)**.

La presunción operada por el método de determinación de la base imponible también ha sido ampliamente criticada por la doctrina, destacamos:

Varona Alabern, efectúa una feroz crítica en diversos aspectos: “Como se podrá observar, el IIVTNU arrojará en todo caso una cuota positiva, porque presume, sin posibilidad de corrección alguna, que con el transcurso del tiempo la finca urbana siempre generará una plusvalía. No es difícil demostrar que este planteamiento se aleja de la realidad en muchas ocasiones, y que si puede ser adecuado para realizar determinadas previsiones económicas, no lo es para erigirlo en filosofía inspiradora de un impuesto que grava una realidad muy diversa y cambiante. El problema radica en que este erróneo planteamiento no incide de modo superficial en el impuesto sino que está profundamente arraigado en él, hasta el punto de informar toda su estructura, lo cual obliga a cuestionar el fundamento mismo de este tributo.

No deja de ser sorprendente que la base imponible se determine de forma estimativa basándose en la frágil e incierta convicción de que siempre existirá una plusvalía inmobiliaria, y que ésta aumentará conforme sea mayor el tiempo de pertenencia de su propietario.”

Ofrece, sin embargo, argumentos que han relativizado, hasta ahora, el problema de la premisa de la que parte la ley, al presumir un incesante incremento del valor del suelo:

“No se debe olvidar que, hasta hace apenas tres años, llevábamos mucho tiempo de bonanza económica, que se traducía en un continuo aumento del precio de las fincas urbanas, lo que hacía impensable que pudieran aflorar auténticas minusvalías en el sector inmobiliario; y de tener éstas lugar, se podrían considerar como un fenómeno aislado y excepcional que no invalidaría el planteamiento general de la Ley. Si la realidad permitía afirmar que normalmente el precio de esta clase de activos aumentaba, la fórmula elegida por el legislador para determinar la base imponible vendría a ser un modo estimativo y aproximado, más o menos discutible, de calcular una plusvalía real. Se podría criticar la inexactitud del método de determinación de la base imponible, pero no la existencia de un incremento de patrimonio, lo cual minimizaría las posibles dudas de inconstitucionalidad. Lo cierto es que ya entonces este planteamiento era incorrecto, porque una cosa es que la ley se configure atendiendo a la generalidad de los casos y otra bien distinta que se articule al compás de una coyuntura económica, de por sí mudable y sorpresiva, que no sirve para predeterminar el universo de supuestos razonablemente previsibles por el legislador. Pero en la actualidad tal planteamiento no sólo es incorrecto sino absolutamente insostenible, porque en muchos casos el precio de la vivienda ha descendido sensiblemente y, sin prejuzgar lo que

pueda suceder en el incierto mercado inmobiliario, es fácil avanzar que en los próximos años no serán pocos los propietarios de fincas urbanas que afloran minusvalías reales, incluso formalmente reconocidas a efectos del IRPF o del IS”.

Pero seguidamente haciéndose cargo de la situación actual, en la que es pacíficamente admitido que la burbuja inmobiliaria ha explotado y que el valor de las viviendas y también del suelo en España ha estado bajando desde el año 2007, expone:

“Un impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias que no contemple en su regulación la posibilidad de minusvalías es un impuesto inconstitucional, porque ignora una situación razonablemente previsible y que la experiencia demuestra que puede llegar a producirse no como un acontecimiento extraño, aislado y excepcional, sino como un evento perfectamente factible y, en según qué circunstancias, (p.e., las actuales) hasta bastante general. Un impuesto que, apartándose de la realidad, puede -no de forma inusitada o difícilmente predeterminable- gravar una plusvalía inexistente, es un tributo inconstitucional. Piénsese, por ejemplo, en aquellas personas que compraron la finca urbana en un periodo en el que el precio del inmueble estaba especialmente elevado (2002-2007), y la vendan a partir del año 2010”.

Ataca frontalmente la constitucionalidad de este impuesto al añadir: “El incremento de valor gravado por este tributo no es el real sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca. ¿Puede un impuesto así considerarse constitucional? La respuesta es, a mi juicio, claramente negativa”.

Abunda en su crítica a este tributo: “Cuando la plusvalía inmobiliaria es inexistente, el IIVTNU acaba convirtiéndose en un burdo impuesto sobre la transmisión del suelo, conservando el calificativo de «directo» y gravando en las operaciones onerosas al transmitente en vez de al adquirente; es decir, en estos casos nos encontramos ante un tributo totalmente desconfigurado y sin fundamento”. «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» **VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE**, Aranzadi, Quincena fiscal 18/2010 **(10)**

ESEVERRI MARTÍNEZ. E «Presunciones legales y Derecho Tributario», Madrid, Marcial Pons, 1995, pág. 31 **(11)**, “La presunción absoluta, en efecto, no permite prueba en contrario, pero esto no debe ser interpretado en el sentido de impedir cualquier acción del interesado en orden a enervar la utilización de la presunción absoluta por el órgano administrativo encargado de aplicarla; desde esta perspectiva estimo posible

cualquier actuación previa del interesado tendente a convencer al órgano instructor para que no haga uso de la norma que contiene la presunción absoluta”.

Se han suscitado profundas críticas a la mala técnica legal empleada al establecer el método de determinación de la base imponible del tributo:

“[...] en ocasiones se está sometiendo a gravamen una capacidad económica ficticia pues no se tiene en cuenta para nada la actividad del sujeto pasivo para obtener el incremento de valor (por ejemplo, deduciendo los gastos en que haya incurrido) y porque el contribuyente, en principio, tributará con independencia del incremento verdaderamente obtenido, e incluso con independencia de que éste se haya producido o no, todo ello se deriva de la pésima determinación de la base imponible establecida para este impuesto”. «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria» **ALVAREZ ARROYO**, nº 21, 2003, Anuario de la Facultad de Derecho, pág. 72. **(12)**

5.4.2.2. Situación actual.

Hoy por hoy no hay alternativa, pese a que la doctrina se ha manifestado abiertamente en contra de la aplicación del IIVTNU en los términos vigentes en estos tiempos de crisis, tanto los gestores municipales como los jueces y tribunales no pueden dejar de aplicar las reglas de determinación de la base imponible contenidas en el artículo 107 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aunque les parecieran injustas o inapropiadas, porque tienen carácter imperativo y la Ley no prevé la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías.

Siendo así, no han faltado, algunos pronunciamientos judiciales controvertidos, que podríamos clasificar para su estudio en 2 sentidos:

- Idear otro modo de cuantificar la base imponible, de forma distinta a lo previsto en la TRLRHL, como la STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012.
- Negar la realización del hecho imponible, al considerar que no existía un incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por lo que resultaba improcedente la exigencia del tributo, como el caso de la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona de 22 de enero de 2013, con base en la doctrina establecida en las STSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2012, seguida por la STSJ de Cataluña de 22 de mayo de 2012 y asumida por la STSJ de Madrid de 11 de diciembre de 2013.

- Con relación al primer sentido, la citada sentencia que confirmaba la sentencia del Juzgado de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 que partiendo de una reflexión que

podría ser materialmente acertada, a saber: si se aplica el porcentaje que proceda de incremento sobre el valor final del inmueble al terminar el período impositivo, en vez del inicial, “lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo”. Sin embargo a partir de ahí intenta calcular la base imponible del IIVTNU apartándose totalmente de la previsión de la Ley en el sentido de que el porcentaje de incremento de valor se aplique precisamente sobre ese “valor final”, que es el del “momento del devengo”, y no así el inicial creando una nueva versión “presunta” del incremento.

En contra de este criterio y en defensa de la aplicación del método legal vigente vino la Dirección General de Tributos (DGT) en la consulta 12/2013:

«En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos en cada caso concreto, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal. El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación. El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL (...).

La operación aritmética comprendida en esta regla 2ª es la siguiente, sin que la ley permita otra distinta:

Valor del terreno en el momento del devengo x porcentaje anual x número años.
Esta es la fórmula empleada por el Ayuntamiento para la determinación de la base imponible del IIVTNU en el caso objeto de consulta.

En consecuencia, la fórmula para la valoración del incremento del valor del terreno empleada por la consultante, no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL, careciendo totalmente de cobertura legal».

- El otro sentido de resoluciones judiciales a estudiar son las que niegan la realización del hecho imponible, resultando por tanto improcedente la exigencia del impuesto en determinados casos. Estudiando la STJ de Cataluña de 21 marzo de 2012, cuya doctrina que fue seguida entre otras por la STJ de Cataluña de 22 de mayo de 2012, ambos recursos fueron interpuestos por la Asociación de promotores constructores y constructores de edificios de Barcelona y provincia (APCE) contra las ordenanzas fis-

cales reguladoras del IIVTNU (y del IBI) del Ayuntamiento de Barcelona y de Manresa, respectivamente. Estas sentencias desestimaron los recursos contra dichas ordenanzas, pronunciándose el tribunal en aras a los principios de seguridad jurídica y de unidad de doctrina con los fundamentos de la primera sentencia, del siguiente modo:

«La argumentación pivota en torno a que los preceptos impugnados de la ordenanza del IIVTNU contravienen el principio de capacidad económica porque -según refiere la demanda-, en los ejercicios 2007-2010 los incrementos de valor que se produjeron no tenía base real alguna. Se considera, en consecuencia, que no es posible aceptar un gravamen sobre una riqueza inexistente o ficticia, lo que se produciría de admitirse los porcentajes contenidos en la Ordenanza por los que se incrementa el valor catastral del suelo pese a que la situación del mercado inmobiliario arroje un resultado de disminución del valor de los bienes inmuebles.

Esta idea se fundamenta en que la estimación de las bases imponibles del impuesto se asienta sobre parámetros técnicos, generales y abstractos (...)

De este modo, una primera respuesta al planteamiento de la mercantil recurrente pasaría por señalar que en caso de que no exista plusvalía, es decir, cuando el negocio de disposición del inmueble en cuestión no ponga de manifiesto un incremento de valor, en realidad no se estaría suscitando la problemática planteada por la demanda, toda vez que al no existir hecho imponible, simplemente no debería haber imposición. Esta es la conclusión que cabría obtener mediante la simple aplicación del artículo 104.1 del TRLRHL

(...) la argumentación de la parte recurrente tendría ciertos visos de éxito sólo cuando la aplicación del referido cálculo, arrojase un resultado positivo pese a la efectiva disminución del valor real del inmueble puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión.

Si la base imponible debe medir o cuantificar adecuadamente el hecho imponible, no hay que olvidar que, en este sentido, con anterioridad a la Ley 51/2002, de modificación de la Ley de Haciendas Locales, el artículo 108. 1 de ésta última establecía que la base imponible del impuesto estará constituida por el incremento real de valor de los terrenos. Sin embargo, con la expresada Ley 51/2002 se suprimió el término de valor real: en efecto, el actual artículo 107.1 del TRLRHL apunta que “la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos”.

En consecuencia, podría ocurrir que ese incremento de valor no fuese el real, sino el derivado de las reglas establecidas para calcular la base imponible, no resultando descartable un saldo de plusvalía positiva con independencia -o, de manera más explícita, de espaldas – del incremento o disminución del valor que en la realidad determine el mercado.

Recapitulando, la censura del recurrente podría tener cierto sentido si acreditase que con relación a la finca (...), pese a haberse producido una disminución en términos reales o absolutos del valor del inmueble -insistimos, basada en el precio o valor del mercado- la magnitud del hecho imponible determinada por las reglas de la base imponible del impuesto arrojasen un incremento de valor.

Sin perjuicio de lo expuesto, parece evidente que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica.

La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes «real», y ahora «incremento» a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio).

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

1.ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

2.ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis,

la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado.»

De nuevo viene en defensa de la Ley, en contra de las citadas resoluciones judiciales, la DGT en su consulta vinculante núm. V0153-14 de 23 enero 2014, contestando a la consulta formulada en relación a la sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición, según la cual:

« (...) El transcrito artículo 107 del TRLRHL dispone que la base imponible del impuesto se determina aplicando al valor del terreno (el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral) un porcentaje que, a su vez es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento, dentro del límite legal, por el número de años de generación del incremento.

De este modo la cuantía del impuesto aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno. La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva dissociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107). Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL. El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación. La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros

valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra. Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”. La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos. Esta justificación ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia (sirvan como ejemplo las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001). Por tanto, en el caso planteado en la consulta, la transmisión onerosa del bien inmueble de naturaleza urbana determina el devengo del IIVTNU, calculándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL.»

Estamos como al principio.

Como se ha evidenciado estas resoluciones judiciales este no eran el camino, cuando un Juez o Tribunal se encuentra al aplicar las reglas legales un resultado que considere injusto, como es probable que suceda en algunos casos, no puede en una “huida hacia adelante” dictar sentencias que se aparten de la norma cuya acatamiento y defensa es su principal misión jurisdiccional. La única solución que prevé el ordenamiento jurídico es el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, tal y como han hecho los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo núm.3 de Donostia, núm. 22 de Madrid y más recientemente el núm. 3 de Vitoria-Gasteiz, que abordaremos seguidamente.

Las tres cuestiones están basadas en la posible inconstitucionalidad de los artículos del TRLRHL números 107 que describe el método de determinación de la base imponible y 110.4 que limita la comprobación por los Ayuntamientos de las autoliquidaciones del impuesto a la correcta aplicación de la norma, por presunta infracción de los artículos arts. 24 y 31 CE.

5.4.2.3. Cuestiones de inconstitucionalidad planteadas.

Veamos las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas:

1. **Cuestión de inconstitucionalidad 232-2016**, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número núm. 3 de Donostia, admitida a trámite por Providencia del Pleno del TC de 16 de febrero de 2016.

El Auto cuestiona los artículos 104 y 107 del TRLRHL (reproducidos en los artículos 1 y 4 de la Norma Foral).

Es este caso se han aportado elementos probatorios que acreditan la inexistencia de un incremento de valor real, todo al contrario, según las pruebas, en lugar de incremento ha habido un decremento del valor.

Por una parte en el Auto se sostiene que el artículo 107 es contrario al principio constitucional de capacidad económica, pues aun en los casos en que no exista un aumento en el valor del suelo, se debe liquidar el impuesto, y eso es así a consecuencia de que la normativa reguladora de la base imponible del IIVTNU determina una regla de valoración legal que no puede ser corregida, y entonces ¿qué ocurre si no se produce el incremento? o peor todavía ¿qué ocurre si se produce una minusvalía?.

Por otra parte el Auto señala "la doctrina constitucional que glosa y acota los límites del artículo 31 de la CE de 1978 en relación con cada tributo y con el sistema tributario en su conjunto ha recalado que no puede gravarse por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente" y es eso exactamente lo que ocurre en el presente recurso que motiva el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pues un contribuyente tiene pérdidas acreditadas en su patrimonio debido a la transmisión de un terreno. Y ¿cómo acreditando la existencia acreditadas de pérdidas puede liquidarse un tributo que, según su propia regulación, grava el incremento de valor del terreno transmitido?, la posible respuesta a esta cuestión, sería que realmente no se grava la capacidad económica real sino una ficticia que se determina de forma anticuada y poco ajustada a la situación actual, y respecto de la cual no cabe prueba en contra.

Como refuerzo argumental añade "la inconstitucionalidad de la regulación del tributo ha sido puesta de manifiesto por la doctrina tributarista más autorizada", y cita literal-

mente diversos trabajos doctrinales en los que se aborda esta cuestión, algunos de los cuales han sido citados en el presente trabajo:

“El incremento de valor gravado por este tributo no es el real sino el derivado de las reglas establecidas para el cálculo de la base imponible, que siempre arrojan una plusvalía positiva; plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar la finca. ¿Puede un impuesto así considerarse constitucional? La respuesta es, a mi juicio, claramente negativa”. (Cfr: VARONA ALBERN “A vueltas sobre la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en Quincena Fiscal Aranzadi nº 18/2010).

“Se trata, en definitiva, de un sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el artículo 31.3 de la Constitución, aun cuando dichas exigencias se interpretan con la flexibilidad con que lo hace el parecer mayoritario del Tribunal Constitucional en la sentencia de 11 de diciembre de 1992”.(cfr: R. FALCÓN y TELLA, “La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana”: Revista de Técnica Tributaria (nº 21/1993).

“El impuesto, por tanto, no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva, por lo que todos los elementos de su configuración han sido fijados partiendo de esta premisa. Así, por ejemplo, el porcentaje de incremento anual del 3% es una mera regla objetiva disociada de la realidad, que en muchos casos será superior o inferior al incremento real producido en dichos bienes”. (Cfr: MARÍN-BARNUEVO FABO, D. Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 (Diario La Ley, Nº 8023, Sección Tribuna, 14 Feb. 2013, Año XXXIV, Editorial LA LEY).

“Toda transmisión de terrenos genera “plusvalía” aun cuando en la realidad se haya producido una venta a pérdida o minusvalía, dado que «la base imponible determinada conforme a las reglas del art. 107 no admite prueba en contrario, (...) y el Ayuntamiento sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas» (ORÓN MORATAL, 2010, pág. 734).”

Por todo ello, concluye el Auto afirmando que la regulación de los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL (y por ende de los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral) en cuanto que someten a gravamen un incremento del valor de los terrenos no solo inexistente y además, ficticio, sin posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo, vulnera lo dispuesto en el artículo 31 de la CE de 1978 en lo relativo a la infracción del princi-

pio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el artículo 24 de la CE de 1978 en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla legal de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario, más allá de un mero error en la aplicación de las reglas objetivas de cuantificación.

2. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 409-2016, planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 22 de Madrid, admitida a trámite por Providencia de 1 de marzo de 2016.

El Auto cuestiona, nuevamente, la constitucionalidad de los artículos 104 y 107 del TRLRHL. En este caso el recurrente ha aportado elementos probatorios que pudieran determinar que en sentencia se pudiera declarar probado que el incremento real de valor de las fincas objeto de las liquidaciones impugnadas ha sido muy inferior al que resulta de la aplicación de los porcentajes previstos en el art.107 TRLRHL.

Según el Auto: “El problema de la constitucionalidad de los artículos 107 y 110.4 TRLHL queda circunscrito a los supuestos como el de estos autos, en los que se establece una ficción legal que permite gravar incrementos de valor en cuantía ficticia, en tanto que alejados de los verdaderamente producidos en la realidad y, por ende, desconocedores de la verdadera capacidad económica.

En estos supuestos, **el juez o tribunal no tiene margen de interpretación**, como en el supuesto de inexistencia absoluta de incremento de valor/hecho imponible, sino que está compelido a convalidar la aplicación de la regla del art. 107 TRLRHL que ha hecho la Administración. La cuestión no puede resolverse por sencillo expediente de "in-aplicar" las normas tributarias citadas, tal como han sostenido algunos pronunciamientos judiciales en supuestos parecidos [v.gr. STSJ de Castilla La Mancha de 17 de abril de 2012, recurso n.º 393/2010] y sustituir ese procedimiento de liquidación por otro distintos, por adecuado y "justo" que pueda parecer al órgano judicial sentenciador. No es en absoluto, ni puede ser, la función de los jueces y tribunales erigirse en "creadores" del Derecho", sino muy al contrario, están compelidos por el contenido de las normas a su debida aplicación, "ex" art. 117 CE. En este ámbito, no cabe que el juez de lo contencioso-administrativo sustituya las reglas de cuantificación establecidas en una norma con rango de ley formal por otras distintas.”

Concluye el Auto: “... procede plantear la cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 107 y 110.4 TRLRHL, por posible infracción del principio de capacidad contributiva del art. 31 CE y del art. 14 CE.” (Refiriéndose este último a la igualdad).

3. Cuestión de inconstitucionalidad núm. 6444-2015, (BOE 5/05/2016) planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Vitoria-Gasteiz, admitida a trámite por Providencia de 26 de abril de 2016.

El Auto viene a incidir en las cuestiones suscitadas por los anteriores, se cuestiona los artículos 107 y 110.4 del TRLRHL (reproducidos en los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral).

Nos resultan familiares los argumentos esgrimidos en esta cuestión de inconstitucionalidad, no obstante los reproducimos de modo escueto: « (...) en cuanto que se someten a gravamen un incremento de valor inexistente, ficticio y además sin posibilidad de prueba en contrario por el sujeto pasivo, vulnera lo dispuesto en el artículo 31 CE en lo relativo a infracción del principio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el artículo 24 CE en lo relativo al derecho de la tutela judicial efectiva, al establecer una regla legal de cuantificación de la BI que no puede sustituirse por prueba en contrario, más allá de un mero error en la aplicación de las reglas objetivas de cuantificación. En el caso que nos ocupa es preciso suscitar si los preceptos citados, en tanto que establecen una regla objetiva de valoración de la plusvalía –aun cuando en la transmisión concreta y determinada enjuiciada- no sólo no se haya producido sino que se ha generado una clara minusvalía para la sociedad accionante como consecuencia de la transmisión efectuada. (...) Se está sometiendo a tributación una renta que es realmente inexistente. Las liquidaciones tributarias impugnadas gravan una capacidad económica inexistente o ficticia. (...) La regla de cuantificación de la base imponible se erige no como una presunción iuris tantum o de iure, sino como una auténtica ficción legal de que el incremento del valor se produce siempre y en cualquier transmisión, aun cuando esté acreditado que el precio de enajenación del inmueble ha generado una notable minusvalía al vendedor. Por todo ello procede plantear la cuestión de inconstitucionalidad en relación a los artículos 4 y 7.4 de la Norma Foral 46/1989 de Álava (IIVTNU) y de los artículos 107 y 110.4 TRLRHL por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 CE e infracción del artículo 24 CE al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario.»

Las tres cuestiones de inconstitucionalidad comparten férreos argumentos, y se nos antoja harto difícil que dichos artículos se mantengan en el ordenamiento jurídico tras su resolución por el TC.

No podemos estar más de acuerdo con el planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad enumeradas, lo que no se comprende fácilmente es como no se habían suscitado con anterioridad y la tardanza en su resolución. No hay voz más autorizada para arrojar luz sobre esta polémica que el TC, ya que en *stricto sensu* está en duda la constitucionalidad de ciertos preceptos legales. La doctrina se ha pronunciado “en bloque” claramente por la inconstitucionalidad de estos dos preceptos que podrían estar “viviendo” sus últimos días de vigencia.

Según Marín-Barnuevo Fabo, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, refiriéndose a la primera cuestión planteada: “Se trata, en nuestra opinión, de una acertada resolución judicial que puede ser decisiva para la depuración de nuestro ordenamiento jurídico. Porque resulta incuestionable –y empíricamente demostrable- que se ha producido una caída continuada y generalizada del precio de los inmuebles en los últimos cinco años, y que la regulación del IIVT-NU no contempla esa posibilidad, en tanto su cuantificación siempre tiene lugar desde la consideración de que cada año se produce un incremento de valor de los terrenos equivalente al 3% de su valor catastral.

La constatación de que el tributo se exige siempre, con independencia del incremento real del valor del terreno, y de que en los últimos seis años se ha producido una generalizada disminución de valor de los inmuebles, determina que dicha regulación legal sea manifiestamente incompatible con las exigencias derivadas del principio constitucional de capacidad económica.” **MARÍN-BARNUEVO FABO, DIEGO** «Planteada la cuestión de inconstitucionalidad del IIVTNU» <http://boletinjuridicogtt.es/>. [En línea] de 20 de marzo de 2015. [Citado el: 1 de mayo de 2016] **(13)**

5.4.3. Valor catastral del suelo como punto de partida.

El artículo 107 TRLRHL y los dictámenes de la DGT en respuesta a consultas planteadas, como se ha visto, no dan opción, todo comienza con el valor catastral del suelo del inmueble transmitido referido al momento del devengo. Esto tiene varias consecuencias:

1ª Si existen edificaciones o construcciones en el terreno transmitido, su valor no se tendrá en cuenta para este impuesto.

2ª Recoge los problemas que a menudo se presentan en la gestión del IBI, ya que como vimos, ambos impuestos están íntimamente relacionados, ya que el valor catastral es la base imponible del IBI y es el punto de partida en la cuantificación de ésta en el IIVTNU. Aunque el mismo artículo 107 TRLRHL ha pretendido resolver “sobre la marcha” estos problemas.

La gestión catastral (TRLCI) prevé que por Orden ministerial (Orden EHA/3482/2006, de 19 de octubre) se aprueben los modelos de declaración de alteraciones catastrales de los bienes inmuebles, para cuya presentación disponen los titulares de un plazo 2 meses desde su verificación, y son:

a) Modelo 901 N: declaración catastral por alteración de la titularidad y por variación de la cuota de participación en bienes inmuebles.

b) Modelo 902 N: declaración catastral por nueva construcción, ampliación, reforma o rehabilitación.

c) Modelo 903 N: declaración catastral por agregación, agrupación, segregación o división.

d) Modelo 904 N: declaración catastral por cambio de clase de cultivo o aprovechamiento, cambio de uso y demolición o derribo.

No ayuda a la gestión de ambos impuestos que el artículo 27 TRLCI establezca un plazo de 6 meses para la resolución, e incorporación al catastro las alteraciones comunicadas, por los anteriores procedimientos y que los efectos de falta de resolución son desestimatorios, aunque la práctica nos permite confiar que las alteraciones se incorporan en un razonable plazo que no suelo superar los 2 meses.

¿Cuáles son los problemas propios de la gestión catastral que “se cuelan” en la gestión del IIVTNU?, aunque no son los únicos, si podríamos decir son los más frecuentes:

- Inexistencia de referencia catastral/valor catastral.
- Que la incorporación al catastro de las alteraciones que asignan referencia catastral/valor catastral al inmueble transmitido permita disponer de dicha información referida al momento del devengo.
- Si los terrenos transmitidos han sido objeto de una modificación de planeamiento aprobada con posterioridad a la aprobación de la ponencia de valores y que por tanto no reflejados en ella.

5.4.3.1. Inexistencia de la referencia catastral / valor catastral.

Se trata del caso en el que el inmueble transmitido no disponga de una referencia catastral individualizada en el momento del devengo, lo que implica que tampoco dispondrá de valor catastral. Como hemos visto son varias las posibles causas de este problema, falta de presentación de la declaración de la alteración que configure el inmueble transmitido, o que ésta declaración esté pendiente de resolución e incorporación.

Ante la imposibilidad de practicar la liquidación del impuesto por no disponer de valor catastral del suelo al que aplicar el resto de parámetros, sólo podemos comprobar si el motivo es achacable al sujeto pasivo, en ese caso se les remitirá un requerimiento, como si fuésemos agentes catastrales, para que el transmitente cumpla con su obligación de presentar la declaración de las alteraciones catastrales. Y si el motivo es la falta de resolución por parte del catastro, suspender la liquidación hasta que las alteraciones comunicadas se incorporen al catastro.

El problema que se plantea es que durante un tiempo, habitualmente no inferior a 3 meses, la liquidación no puede ser practicada por no disponer de la información suficiente (valor catastral del suelo), será a partir de la incorporación al catastro de las alteraciones previas a la transmisión cuándo podrá practicarse la liquidación.

5.4.3.2. Incorporación al catastro de las alteraciones referidas al momento de su realización.

La normativa catastral permite en el momento de incorporar al catastro las alteraciones fruto de las declaraciones que las mismas estén referidas al momento de su realización, lo que permitirá a los gestores municipales del IIVTNU disponer de la información necesaria que, aunque incorporada con posterioridad, viene referida al momento de su verificación (segregación, agrupación, etc), por lo que es previsible que se dispondrá de la referencia catastral y del valor catastral a la fecha del devengo del impuesto.

Esta es la teoría, en la práctica no pocas son las ocasiones en que la resolución del catastro omite la fecha de efecto de la incorporación, constando únicamente la de la resolución actual (a todas luces posterior al devengo) mermando la seguridad jurídica los actos tributarios ofreciendo argumentos impugnatorios a los sujetos pasivos.

5.4.3.3. Transmisión de terrenos cuyo planeamiento vigente no se refleja en la ponencia de valores.

Si la modificación de planeamiento se realizó después de la ponencia de valores, ésta no puede reflejar su actual valor. En estos casos la Ley permite practicar liquidación provisional con arreglo a la ponencia en vigor y practicar liquidación definitiva una vez se haya obtenido el valor de los terrenos conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. En el caso que esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado (art. 107.2. a TRLRHL).

5.4.4. Periodo de generación del incremento.

No hay que perder de vista que nos encontramos ante un impuesto de devengo instantáneo, ya que según el artículo 107.1 TRLRHL: “La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo (...)”.

Esto supone que no hay periodo impositivo, como es el caso del IRPF o IS, en los que el periodo impositivo es el año natural. El devengo del impuesto se produce con la

transmisión sujeta a tributación, entonces ¿qué sentido tiene contemplar este periodo de generación?

Este es otro de los aspectos polémicos de la actual regulación de este tributo, y la respuesta a la pregunta formulada no es otra que “por imperativo legal”. El artículo 107 TRLRHL, utiliza la expresión: “periodo que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento”, con los límites de 1 año, por debajo del cual no hay deuda tributaria, y de 20 años que marcará el máximo periodo de generación de incremento sujeto a tributación.

Al no haber periodo impositivo se plantea un nuevo e interesante problema en la gestión de este tributo en el supuesto de terrenos adquiridos rústicos y transmitidos urbanos por mor de una recalificación urbanística. Se podría estar gravando en este caso un supuesto incremento del valor de los terrenos “rústicos” ya que parte del periodo de generación los terrenos transmitidos han ostentado esta condición.

El TS ha dejado asentada STS de 29 de noviembre de 1997, seguida en STS de 8 abril 2003, la siguiente doctrina legal:

«Que en el Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables.»

No obstante, no es difícil dar con opiniones divergentes con esta doctrina legal. Se pregunta Calvo Vérguez: «¿No se estaría sometiendo a gravamen en estos casos una plusvalía indebida que podríamos calificar además de ficticia, al menos en parte, dado el distinto incremento de valor que originan los terrenos rústicos frente a los urbanos? A nuestro juicio así es. Dicho incremento se estaría calculando de la misma forma que si fuese urbano durante todo el período de generación.»

«La incidencia de la condición urbanística del terreno en la cuantificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana» **CALVO VÉRGEZ, JUAN**, nº 13/2012, Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2012, Quincena fiscal, pág. 21. ISBN 1132-8576 (14).

Cita en defensa de su punto de vista:

«A esta circunstancia se refiere ORÓN MORATAL, G., «Período de generación del incremento de valor de los terrenos en el nuevo Impuesto Municipal», Tribuna Fiscal, núm. 31, 1993, pág. 239, afirmando que «(...) El hecho de que el impuesto sea de devengo instantáneo no es obstáculo para que en la regulación de su base imponible se inserten normas que toman en consideración un período de tiempo al objeto de cuanti-

ficar adecuadamente la riqueza gravada, dado que ello atiende a un aspecto distinto - el cuantitativo- del elemento objetivo del tributo (...) Tal determinación de la base imponible debe cuantificar únicamente la capacidad económica generada desde el momento en que el terreno adquirió naturaleza urbana y el momento en que se devenga el impuesto .

En opinión de JUAN LOZANO la legítima aplicación del Impuesto exigiría en estos casos determinar cómo período de generación de la plusvalía gravada únicamente aquella fracción del tiempo que comienza a computarse a partir del momento en que es objeto de dicha clasificación, que se extendería hasta el momento de devengo del tributo.

JUAN LOZANO, A. M^a, «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: la contradictoria jurisprudencia acerca de la determinación de la base imponible en los supuestos en que el terreno transmitido previamente tenía la calificación de rústico», Revista de Hacienda Local, núm. 79, 1997, pág. 238.

Un criterio similar es defendido por ORÓN MORATAL, para quien asociar el carácter instantáneo del Impuesto con el desconocimiento de la naturaleza rústica del terreno durante una determinada parte de tiempo en que haya sido de dominio del sujeto pasivo implica la extensión del gravamen a una parte de la renta obtenida que, técnicamente, debe calificarse como no sujeta, no para evitar la injustificada retroactividad de la norma, sino por razones estructurales. A juicio del citado autor, «La plusvalía generada con anterioridad a la calificación del terreno como urbano no es objeto de tributo, puesto que es ajena a ese fundamento constitucional que impone la participación de la comunidad en las plusvalías derivadas de la acción urbanística de los entes públicos». ORÓN MORATAL, G., «Período de generación del incremento de valor de los terrenos en el nuevo Impuesto Municipal», ob. cit., pág. 240 (...). Pero lo que realmente pretendemos poner de manifiesto es el incremento de patrimonio de carácter ficticio (al menos parcialmente) que vuelve a producirse como consecuencia de la inadecuada formulación de la base imponible establecida por el texto legal.»

No obstante este claro pronunciamiento doctrinal por el alto tribunal, en la práctica no son pocos los Ayuntamientos que sustituyen la fecha de transmisión anterior por aquella en la que dichos terrenos obtuvieron la calificación de urbanos. Esta interpretación parece tener acomodo en el criterio que la DGT en la consulta 25/2004, de 14/01/2004, en la que expresamente se reconoce: “El período de puesta de manifiesto del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que se considerará por años completos, es el comprendido entre la fecha de devengo del impuesto que se liquida y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limita-

tivo del dominio, sobre los terrenos urbanos, siempre y cuando esta anterior transmisión de la propiedad, o constitución o transmisión de derecho real de goce, limitativo de dominio, haya estado sujeta al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.” Lo que da pie a entender que si la transmisión previa no estuvo sujeta, porque, por ejemplo el terreno fuera rústico, el inicio del periodo de generación debería ser el de la conversión en urbano, no el de la anterior transmisión.

5.5. Tipo de gravamen y cuota tributaria.

El tipo de gravamen, de conformidad con lo establecido en el artículo 108.1 TRLRHL, será el impuesto por el Ayuntamiento en su ordenanza fiscal reguladora del tributo, sin que pueda este exceder del 30 %. No existe límite inferior, no tendría sentido ya que se trata de un impuesto potestativo. El tipo impuesto podrá ser distinto para cada uno de los tramos de periodos de generación del incremento de valor.

La cuota íntegra del impuesto, según el artículo 108.2 TRLRHL, será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

La cuota líquida del impuesto, será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones establecidas en los apartados a que se refieren los apartados 4 y 5 del mismo artículo 108.

5.6. Bonificaciones de la cuota.

Los apartados 4 y 5 del artículo 108 TRLRHL facultan a los Ayuntamientos a introducir en sus ordenanzas fiscales las siguientes bonificaciones potestativas:

- Bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto en las transmisiones realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. (108.4 TRLRHL).
- Bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto en las en las transmisiones sobre los terrenos que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá al Pleno de la Corporación dicha declaración y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros (108.5 TRLRHL).

Ambas bonificaciones potestativas instituyen voluntariamente un beneficio fiscal reconocido por el propio Ayuntamiento, y no serán compensados por el Estado según es-

tablece el artículo 9.2 TRLRHL, ya que no se contempla en su regulación ningún mecanismo de compensación.

6. Caracterización del tributo.

Habiendo explicado ya los elementos del tributo, podemos caracterizarlo del siguiente modo:

- **Potestativo:** imposición mediante la correspondiente ordenanza fiscal.
- **Directo:** la obligación se impone a una determinada persona (sujeto pasivo) sin conceder a esta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona.
- **Devengo instantáneo:** momento de la transmisión.
- **Real:** se asienta sobre un elemento objetivo (bien inmueble), cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria.
- **Objetivo:** en general, no tiene en cuenta las circunstancias del sujeto pasivo (salvo algunas exenciones y las bonificaciones) y utiliza un controvertido y objetivo método de valoración que no admite prueba en contrario.
- **Controvertido:** en estos momentos tiene planteadas 3 cuestiones de inconstitucionalidad contra los artículos 107 y 110.4 TRLRHL firmemente apoyados por la doctrina académica.

7. Conclusiones personales.

Nuestras principales conclusiones personales tras la realización del presente TFG y de varios años de experiencia gestionando este impuesto, son las siguientes:

Primera.- Aumento del peso específico de este tributo en la fiscalidad relativa a las transmisiones.

Cuando los valores catastrales vigentes distaban bastante de los valores de mercado las implicaciones de este impuesto en la fiscalidad de las transmisiones de inmuebles, tanto lucrativas como onerosas, era anecdótico, si lo comparamos con las otras figuras tributarias que se disputan la tributación asociada a las transmisiones de bienes inmuebles, como son el IRPF, el ISyD y el ITPyAJD. En el actual contexto de crisis económica, financiera e inmobiliaria y tras la generalización de los procedimientos de valoración colectiva efectuados por el Catastro a petición de los ayuntamientos, la importancia de este impuesto se ha incrementado hasta el punto de condicionar hasta el extremo, cuando ello es posible, la realización de operaciones inmobiliarias. Quizá por esta razón no se plantearon antes las cuestiones de inconstitucionalidad que en la actualidad parecen razonables, sin embargo sus fundamentos podrían haberse deducido desde la entrada en vigor de la LRHL de 1988.

Segunda.- Cuestiones sociales.

No resulta fácil exigir este tributo a quien ha perdido su inmueble, a menudo su vivienda, adquirido en su momento mediante garantía hipotecaria, en el mejor de los casos mediante dación en pago, en otros casos a través de ejecuciones hipotecarias.

Las medidas legislativas introducidas sobre la marcha, motivadas por la presión social, como son las exenciones de determinadas transmisiones como dación en pago y ejecuciones hipotecarias, si se cumplen ciertos requisitos, resultan totalmente insuficientes, además de gratuitas para el Estado.

Tampoco se comprende la crítica suscitada principalmente por los medios de comunicación, con relación a la exención de este impuesto a las transmisiones efectuadas al SAREB, entidad creada en un intento desesperado de salvar a entidades excesivamente expuestas al sector inmobiliario, mediante el saneamiento de sus “activos tóxicos”. Cuando lo cierto es que mediante esta exención se atribuye al SAREB el periodo de generación del incremento que le no le habría correspondido si esta adquisición no hubiera estado exenta. Garantizando además su recaudación, de dudoso éxito si se hubiera exigido a las empresas transmitentes.

Tercera.- Reflexión sobre los impuestos municipales/estatales.

Se trata de la percepción por nuestra parte de un diferente nivel de “esfuerzo normativo” por el legislador a la hora de establecer estas normas tributarias, en detrimento de las normas fiscales locales.

Un estudio meramente cuantitativo de los impuestos municipales y estatales necesariamente debería concluir que mientras que los tributos estatales están profusamente regulados mediante sus respectivas leyes y reglamentos de desarrollo, los tributos locales están regulados todos ellos mediante una única ley que regula globalmente el régimen jurídico-financiero de las entidades locales.

Así encontramos en la esfera estatal las siguientes normas tributarías:

a. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.
- R.D.439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento IRPF.

b. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)

- R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRIRNR.
- R.D.1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento IRNR.

c. Impuesto sobre Sociedades (IS)

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS.

- R.D.634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento IS.
- d. Impuesto sobre el Patrimonio (IP)
- Ley 19/1991, del IP.
 - R.D.1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el IP
- e. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD)
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISyD.
 - R.D. 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento ISyD
- f. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD)
- R.D. Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TRLITPyAJD.
 - R.D.828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD
- g. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
 - Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.
- h. Impuestos Especiales (IE)
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IE.
 - Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento (IE).
- En contraste con lo expuesto, el legislador ha establecido en el TRLRHL, concretamente en su Título II, Capítulo II, la regulación de la totalidad de los tributos municipales, es decir, las Tasas, Contribuciones Especiales e impuestos, del siguiente modo:
- a. Tasas: 1 artículo (57)
- b. Contribuciones especiales: 1 artículo (58)
- c. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): 17 artículos (60-77)
- d. Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE): 13 artículos (78-91)
- e. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM): 7 artículos (92-99)
- f. Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras (ICIO): 4 artículos (100-103).
- g. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: (IIVTNU) 6 artículos (107-110).
- Así pues, para regular los tributos municipales han sido necesarios apenas 50 artículos del TRLRHL, permitiendo un desarrollo reglamentario ciertamente limitado a los municipios a través de sus ordenanzas fiscales.

Desde el punto de vista cualitativo, ya la exposición de motivos, fuente inspiradora de los preceptos de la ley, y de interpretación de la norma en supuestos controvertidos, apenas aluden al aspecto tributario de la norma local. La del TRLRHL (RDL 2/2004) se centra en la compleja tarea de refundición, mientras que la de la LRHL (Ley 39/1998) con relación al aspecto tributario se centra en primer lugar en delimitar la materia imponible reservada a la tributación local; en segundo lugar, crea las figuras impositivas más adecuadas para el mejor y más racional aprovechamiento de esa materia y por último, suprime tributos que hasta la presente reforma incidían en la materia imponible sujeta a las nuevas figuras impositivas.

Esta triple actuación se ha traducido en la creación de los impuestos locales, a saber, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que completa el sistema Impositivo local, y la sustitución del hasta ahora vigente Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos por otro impuesto de la misma naturaleza y análoga denominación. Esta es toda la exposición de motivos que merece la imposición “ex novo” del sistema tributario local, a nuestro modo de ver muy diferente de cualquier exposición de motivos de cualquiera de los tributos estatales que exponen hasta la extenuación los motivos por los que se adoptan dichas medidas, que en caso de controversia informan sobre el verdadero carácter de un tributo, totalmente ausente en nuestro régimen.

Así pues concluimos que el esfuerzo legislativo de las Cortes Generales no ha sido equivalente en el ámbito estatal y municipal.

Por otro lado, se aprecia una deficiente técnica legislativa. A modo de ejemplo podemos citar la introducción en el texto legal de aspectos que, por su carácter instrumental y no sustancial, deberían ser objeto de regulación reglamentaria.

Contempla el artículo 105.1.c) TRLRHL la exención del impuesto para la transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario, para su cancelación. Bajo nuestro punto de vista hasta aquí lo sustancial, objeto de regulación legal.

Continúa el artículo estableciendo unas condiciones para aplicar la exención legal descrita sea aplicable, considerando como vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión.

A la vista de este contenido nos planteamos ¿deberían estos requisitos limitar la aplicar las exenciones establecidas? ¿No debería estar sometida al control judicial la elección de estos medios? Tengamos en cuenta que de este modo, si una persona ha olvidado el trámite de empadronarse, aunque haya fijado su residencia habitual en la

vivienda embargada o dada en dación, y aunque disponga de otros medios de prueba (domicilio fiscal de hacienda, informes de policía, testimonio de vecinos, consumos de servicios, etc) no podrá beneficiarse de esta exención.

De todo lo expuesto se entrevé la “tradicional desconfianza” que el legislador muestra en los gestores municipales, que podría motivar la excesiva simplicidad de las sus normas tributarias, como por ejemplo el método objetivo de estimación del incremento del valor de los terrenos, sin prueba en contrario, a diferencia de lo que ocurre con el resto de los tributos no locales, que si admiten prueba en contrario y pueden plantear la batería de medios de prueba (dictamen de peritos, tasación pericial contradictoria) que la ley contempla para estos casos.

Se opta por “proteger” a los ayuntamientos y ahorrarles todos estos mecanismos cuyo uso proporcionaría resoluciones más justas para todos y cuya validez sería menos cuestionable, como ocurre en el IIVTNU.

Cuarta.- Futuro.

En el actual contexto de incertidumbre toca esperar a la resolución de las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas que podrían dar al traste con el método objetivo de valoración del artículo 107 TRLRHL y con la imposibilidad de prueba en contrario 110.4 TRLRHL. Este es nuestro vaticinio confiando en que los cambios que se produzcan incrementen la seguridad jurídica a ambos lados de la relación jurídico-tributaria, logrando una tributación más justa.

8. Abstract.

Presentation of the tax:

The IIVTNU, known by appreciation, is one of the most deep-rooted taxes of the Spanish tax system. It was introduced after several frustrated attempts by R. D. of March 13, 1919, looking for new resources as the nearby countries did (Germany, the United Kingdom, France, and Italy).

The current configuration of this tax was introduced by the 39/1988 Law, Regulatory of the Local finances (LRHL) and it presupposes that the value of the lands has to increase necessarily, allowing a relatively pacific application of the tax. However, this tendency broke with the economic, financial, and the real state crisis which has motivated the value of the land lowers revealing the defects of the rule causing serious problems in its application.

The current version of this tax is established RDL 2/2004 of 5 March. It approves the revised text of the Regulating Local Taxation (TRLRHL) Law.

Typical Notes of the tax:

- It is an optional tax for the municipalities that subject to taxation the increase of the value of the urban land. It revealed owing to his transmission and it is already lucrative or onerous.
- It is a direct tax whose liability in a particular person who has no possibility of recouping the other.
- It is a real tax on an objective element (property) and determined regardless of the element of the tax relationship.
- It is an objective tax which does not generally bear in mind the circumstances of the passive subject, except some exemptions and bonuses.
- It is an instantaneous tax at the moment of the transmission. Consequently, it has no tax period although one alludes mistakenly to him enclosed in any judgments.
- What this tax does have is a period of generation which can create confusion between them, although they are very different. This period ends with the transmission and starts with last transmission with the limit of 20 years. It is determined in fractions of 5 years, the coefficients and rates to be applied for the determination of the tax debt.

Close ties between IIVTNU/IBI urban.

It is used in the cadastral value of the land at the accrued moment for the calculation of the value of increase subject to taxation.

Therefore, if the town hall asks a collective cadastral valuation procedure (according to the antiquity of the current proposal), it will probably produce an increase in the cadastral value that will provoke, in an indirect way, an increase in the determination of the debt for the IIVTNU although there was not modified even a comma of the regulatory fiscal ordinance of this tax.

The consequence is that this tax has happened from having relative unimportance in the fiscally of urban real state transmissions having an important significance. In our work, we credit an average increase in the amount of the liquidations of a 474 % between the taxes from years 2009-2010 before the new proposal of cadastral values and the taxes from the years 2012-2015 with the new proposal.

Polemic from the economic capacity and the impossibility of test in opposite: possible causes of unconstitutionality

The peculiarity of this tax has earned much criticism and we spend a substantial part of this work on the subject to tax economic capacity. For instance, this increase in value subject to tax is obtained by applying the method objective set out in the 107 TRLRHL article. According to this method, the increased value is obtained by applying to the cadastral value of land at the time of accrual (transmission) an index based on the number of years that have integrated the assets of the transferor from 1 to 20 years.

The real increase is not taxed. Nevertheless, the increase calculated according this method is established. Thus, it is possible that they were not an actually produced value increase even it may actually decrease its value.

Another criticism that receives this configuration is the test impossibility in opposite since it limits the performance of the municipal managers in the correct application of the described objective method (art. 110.4 TRLRHL).

To criterion of the local courts' doctrine, this separation between the real plane and the presumption and the test impossibility in opposite breaks, on the one hand, the constitutional principle of economic capacity (art. 31 CE) and, on the other hand, the constitutional principle of effective judicial tutelage (art. 24 CE) motives for which have raised three unconstitutionality questions for the Courts of contentious - Administrative 3 of Donostia, nº 22 of Madrid and nº 3 of Vitoria-Gasteiz, which has been a study object in this work.

Before the questions of unconstitutionality, there were multiple and varied judgments in the following senses:

a. Confirmation of liquidations because that was right according to the law.

It does not need any study because it is an ordinary application of the norm.

b. Rectification of the impugned liquidations designing a new method of quantifying the tax base.

This is the case of the STSJ of Castilla-La Mancha of 17 April 2012 starting from a reflection that could be correct. Nonetheless, it separates radically from the method established in the article 107 from TRLRHL having affirmed "cheerfully" that the percentage is applied at the end of the tax period, instead of the initial, what would be calculated is the increase of value of the soil in the following years and not in the last years. Consequently, it calculates the tax base applying the coefficient to the current as-

essed value in the initial moment of the period of generation and not at the “moment of the accrual” creating a "supposed" new version of the increase.

c. Liquidations annulled for not concurrence of the taxable fact.

Following the criterion established by the STJ of Catalonia of March 2 2012, some courts adopt the authority “throughout interpretation” to decide if the taxable fact takes place or not in view of the stated facts by means of the following argument:

It is considered, consequently, that it is not possible to accept a tax on a non-existent or fictitious wealth, what would take place are admitted percentages contained in the Ordinance which the assessed value of the soil increases although the situation of the real estate market throws a result of decrease of the value of the real state.

Thus, if surplus does not exist, for instance, when the transmission of the property does not relieve an increase in value it would not be raising the issue because there would not be taxable event and it should not be taxed for it. This is the conclusion to be derived by the simple application of the 104.1 of TRLRHL Article.

The legal contradiction cannot be resolved in favour of the "calculation method" to the detriment of economic reality since this would ignore the principles of equity, justice, and economic capacity.

The same conclusion has to be applied when the value increase has existed, but the quantity of this one is lower than the resultant one from the application of the above mentioned method of calculation after the same beginning is infringed.

If legal fiction is the only possible interpretation of 107 TRLHL Article, it would be considered unconstitutional, but as a result of the obligation of judges and courts, contained in art. 5.3 of Organic Law 6/1985 of 1 July, of the Judiciary (OLJ), to accommodate the interpretation of the rules to the constitutional mandates, it understood that the rules of paragraph 2 of 107 Article are subsidiaries of principle contained in paragraph 1 on the increase.

The consequences are:

1st) When testing that it has not existed in economic and real terms, any increase will not take place the event in fact fixed by law to set the tax (art. 104.1 LHL), and this cannot be required, although the application of the rules of 107.2 Article always produce the existence of theoretical increments.

2nd) In the same way, the tax base is constituted by the increase in the value of land, which must prevail over that resulting from the application of the rules of 107 Article.

Therefore, continue to apply all previous case law on the prevalence of actual values, contradictory expert valuation can resorted even in cases in which the existence of an

increase in the lower value is intended from the application box percentages of 107 Article. Hence, the taxable amount will be the amount of such proven increase without it being permissible to use hybrid or mixed formulas that seek to impose the rule of 107 Article at increase proven.

All these judicial pronouncements opposite to the literality of the norm have been answered by the Headquarter of Taxes:

- Against the new method of estimation of the tax base, the consultation 12/2013 raised in the terms of the STSJ of Castilla-La Mancha of April 17, 2012, it claims:

«In the current regulation, there is not the forecast of which the tax base is the real increase of the value of the areas in every concrete case. However, it is increase that results from the established in the proper legal prescript. The value increase is given by the application on the value of the area, which is the value to effects of the Tax on Real estate (IBI), of a few percentages, which are according to the period during which the above mentioned increase has been generated. It is processed, therefore, as an increase of value (tax base) determined objectively, without attending on the concrete circumstances of every area. There is no comparison between a few initial and final values, or between an acquisition price and alienation. The legislator, being able to choose between diverse formulae to determine the increase of value of the area, has chosen for established in the 107 Article of the TRLRHL (...).

The arithmetical operation of the second rule is the following one, without the law allowing different another one:

It is the value of the area at the moment of the accrual x annual percentage x number years.

This is the formula for the determination of the tax base of the IIVTNU in the case I object of consultation.

Consequently, the formula for the evaluation of the increase of the value of the area used by the consultant does not fit into the arranged in the 107 Article of the TRLRHL, lacking completely legal cover».

- Against the denial of the taxable fact, in certain assumptions, the consultation V0153-14 of January 23, 2014, in relation to the transmission of a real estate for a price lower than that of acquisition according to which:

« (...) the rule of determination of the tax base of the IIVTNU established by the TRLRHL is neither a presumption nor a convincing rule. It is a rule of evaluation that the tax base allows to quantify through an objective method. The tax does not submit to taxation a real appreciation, but a quantified appreciation of objective form. This way, the percentage of annual maximum increase of 3 % for the periods from 15 to 20 years,

is an objective rule dissociated from the reality, which can be lower or superior to the real increase of the area. In the same way, the law uses the assessed value of the soil at the moment of the accrual, with independence of when the same one was determined. Therefore, the tax base determined in accordance with the rules of the 107 Article of the TRLRHL does not admit test into opposite. This way, in the years of the called "real estate boom", in which the market value of the real estate was increasing much over the assessed values, if a town hall realized a tributary cross-check, he could only verify that the incomer quota of the tax had decided applying correctly the regulatory norms of the TRLRHL, without being able to attribute a higher value based on the "real" increase the land was above the rules derived from 107 Article of TRLRHL. The legislator, being able to choose between diverse formulae to determine the value increase of land, he has chosen in the 107 Article of the TRLRHL and has configured for law all the elements of the tax according to the above mentioned quantification method. The Law only takes in consideration the assessed value at the moment of the accrual, without bearing in mind other values, as it can be the price of the transmission, the market value in the above mentioned moment, what the assessed value was when the area or his acquisition price was acquired. Neither calculates the increment value by the difference between the value of acquisition and transmission, being able the above mentioned difference to be the existing one between the assessed values in both moments. And it is like that because the foundation of this tax is not to burden the "real" increase provoked by the holder of the area for difference between a few selling prices and buys, but it processes of burdening the increase of value of the land as a result of the town-planning share of the proper municipality where it is (installation or it improves of public system of illumination, sidewalks, urban furniture, etc.). With this tax, therefore, it is claimed that the passive subject returns to the community part of the profit for him obtained. The participation of the community in the town-planning appreciations has his support in the proper Spanish Constitution. Its 47 Article arranges that "the community will take part in the appreciations that there generates the town-planning share of the public entities." The economic capacity that serves as foundation to this tax inscribes in the field of the undeserved or not gained appreciations of real estate nature, that is to say, those appreciations of the areas not due to the activity of the individuals, but to strange causes to the same, such like the simple growth of the downtowns. (...) Therefore, in the case raised in the consultation, the onerous transmission of the good building of urban nature determines the accrual of the IIVTNU, being calculated the tax base in accordance with the arranged in the 107 Article of the TRLRHL»

The polemic of the period of generation

Since there is no taxable period another problem arises in the management of this tax in the case of rustic land acquired and transmitted after becoming urban. The literal interpretation of the rule could infer that this does not matter, therefore, it could be taxing an assumed increase in the value of the "rustic" land as part of the generation period of the transmitted land have held this condition.

The TS is suited in its STS of November 29, 1997, continued in STS of April 8, 2003, the following legal doctrine: "That in the Tax on the Value of the Lands of Urban Nature turns out to be inoperative the town-planning situation of the areas in the beginning of the tax or enclosed period during the same one, since the decisive thing is that, at the moment of the determinant transmission of the accrual, they have the condition of urban, in the terms prepared for the Tax on Real estate or according to the dispositions and applicable town-planning instruments."

Nevertheless, it is not difficult to meet on divergent opinions with this legal doctrine. Calvo Vergez wonders: «One would not be submitting to tax in these cases an undue appreciation that we might qualify in addition to fictitious, at least partly, given the different increase of value that the rustic areas cause opposite to the urban ones? To our judgment like that it is. The above mentioned increase would be calculated likewise if it was urban during the whole generation period. »

In practice, there are not few the town halls that replace the date of previous transmission with that one in which the above mentioned lands obtained the qualification of urban. This interpretation seems to fit in the criterion that the DGT in the consultation 25/2004, of 1/14/2004, in that definitely there is recognized: "The period of revealed of the increase of value of the areas of urban nature, which will be considered for finished years, is understood between the date of accrual of the tax that it is liquidated and that of the accrual of the previous transmission of the property of the same ones for any title, or constitution or transmission of any real right of use, limitative of the domain, on the urban areas, any time this previous transmission of the property, or constitution or transmission of real right of use, limitative of domain, has been subject to the Tax on the Increase of Value of the Lands of Urban Nature." What gives cause to understand that if the previous transmission was not fastened, because, for example the area was rustic, the beginning of the period of generation should be that of the conversion in urban, not that of the previous transmission.

Difference between exemption and not subject

We distinguish cases not subject relating to cases of exemption, as in the case of not subject transmissions not the taxable event occurs and not the generation period that would accrue to be added to the next transmission is interrupted. This is the case not subject to the procurement by the SAREB, whom he will accumulate to the period that corresponds to generation, which of the previous not subject transmission. Other relative not subjections can be the contribution of goods and the dissolution of the conjugal company, the constitution and dissolution of communities of goods. An example of absolute exemption, it would be the broadcast of rustic areas, neither in that would be generation period.

The exemption recognizes the concurrence of the taxable fact, nevertheless it exonerates it of paying some quota, there are objective ones that it will be because of the business, without bearing in mind to the subject, how there can be the payment in kind (in certain assumptions) and subjective, this if according to the subject, so by example they are exempt the Estate, the CCAA and the EELL.

Other minor incidences

There are many incidental questions posed by the management of that tax which we have tried to solve with rigor in this work.

As peculiar talk about some controversial issues, such as untying administration not uncommon agreements between individuals that affect the norm, such as taking in a public document tax payment by the purchaser.

-The replacement of the transferor by the transferee when the taxable person if that resides abroad.

-The distinction between the transmission of the usufruct and the legal ownership of a property leading to 2 different transmissions and 2 different settlements.

Optional bonuses

The TRLRHL allows in the exercise of regulatory development by the corresponding town hall include in its tax ordinance are bonuses with (facultative) of up to 95 percent of the gross tax on:

- Transmissions made for profit because of death for the descendants and adopted spouses, and ascendants and adopters.
- Transmissions on the land application of economic activities which are declared of special interest or municipal utility by attend social, cultural, artistic, historical or

employment promotion justifying such a declaration by the plenary of the Corporation by previous simple majority develop passive subject.

It is suspected of double taxation

It is one of the traditional criticism that this tax is receiving leaving evident in this work by the courts that double taxation does not occur, despite the similarity between taxable events with for example the transfer tax, the inheritance tax, or the equity increase in the tax on income of individuals.

Social questions

We conclude the work with the idea that social issues arising from the application of this tax are not resolved with the recent introduced measures on the exemption of certain payment in kind or mortgage executions.

Deficient legislative skill

Eventually, we criticize what it seems a poor legislative technique to be resolved by Law accessory or incidental issues that should be resolved by regulations, so that they were subject to judicial review. We also denounce what we believe is a different level of legislative effort to enact tax rules depending on the administration to which they are intended so that the estate tax system is wastefully regulated. However, the local tax system is regulated in TRLRHL just fifty articles.

The preamble, inspiring source of the precepts of the law, and interpretation of the rule in controversial cases, exclusively allude in our case the tax aspect of the standard. The TRLRHL (RDL 2/2004) one focuses on the complex task of recasting, whereas the LRHL (Law 39/1998) in relation to tax aspect focuses first on defining the tax matter reserved for local taxation; secondly, it creates the most suitable tax figures for the better and more rational use of that material and finally suppressed tributes to this reform impinged on the taxable income subject to the new tax figures.

This triple action has resulted in the creation of local taxes, namely the Property Tax, the Tax on Economic Activities and the Tax on Motor Vehicle, Tax Construction, Installation and Works, which completes the system Local tax, and replacement of the existing Municipal tax on the increase in land value by another tax of the same nature and similar denomination. This is all the preamble to which warrants "ex novo" local tax system, in our point of view very different from any preamble to any estate taxes that expose until exhaustion the reasons for adopting such measures, if controversial report on the true character of a tribute, totally absent in our system.

Conclusion

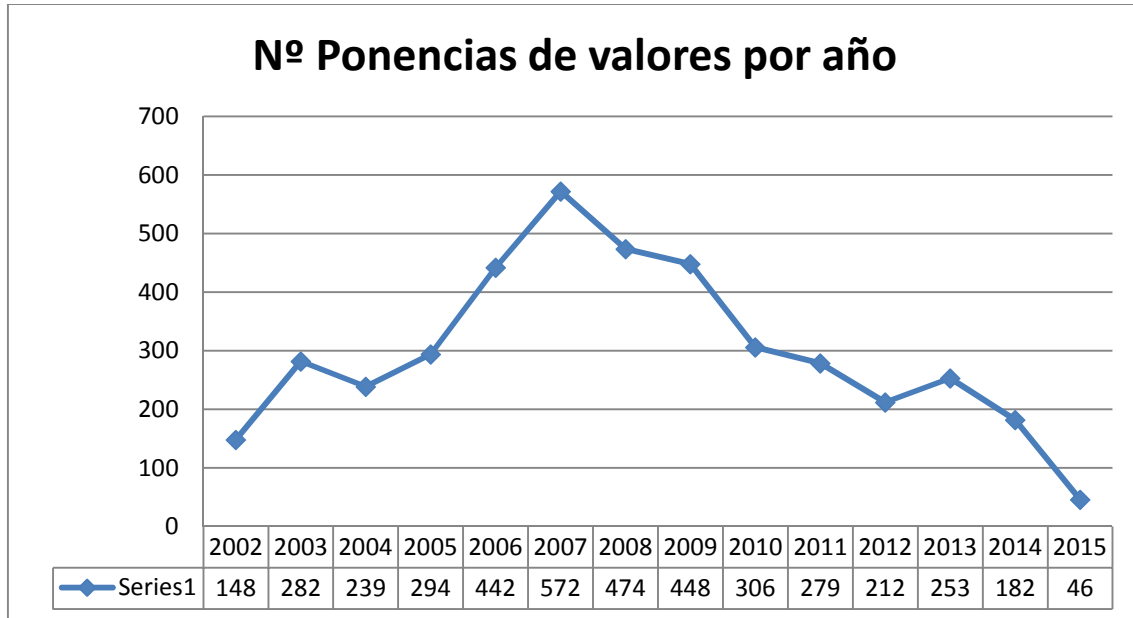
Thus, what it is really important will be the resolution of the three questions of unconstitutionality whose estimation could derail the objective assessment method of 107 TRLRHL Article and the impossibility of proof to the contrary 110.4 TRLRHL. This could mean putting available to citizens the battery testing means at their disposal to manage other taxes (opinion of experts, expert appraisal, etc.).

The realization of this final project has been a satisfactory work for the interest for professional reasons. It provokes the matter in the current context of uncertainty about the validity of the rule governing this tax issue whose future we hope to change increasing legal certainty for both sides of the legal-tax relationship achieving a fairer taxation system.

Anejo 1.- Procedimientos colectivos de valoración en España (DGC)

El siguiente gráfico muestra el número de municipios que han visto modificados los valores catastrales desde el año 2002 al 2015.

Durante este periodo se han actualizado los valores catastrales de 4177 municipios, lo que supone más del 50 % de los municipios de España.



Fuente: http://www.catastro.meh.es/esp/ponencia_valores.asp

Anejo 2.- Estimación cuota media de IIVTNU en 2010 y 2015 (Ajuntament de Moncofa)

Fuente: Departament de recaptació de l'Ajuntament de Moncofa.

Intervalo devengo:	2009 a 2010
Nº Liquidaciones:	980
Promedio importe:	197,00 €

Intervalo devengo:	2011 a 2015
Nº Liquidaciones:	3.812
Promedio importe:	932,84 €

BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA (Nomenclatura según UNE-ISO 690:2013):

1. **MERCHAN FERNANDEZ, A. CARLOS.** Las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos constitucionales previas al estatuto municipal (1870-1924). *Dialnet*. [En línea] [Citado el: 4 de marzo de 2016.] <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/134705.pdf>.
2. **CASANA MERINO, FERNANDO.** *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Madrid : Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., 1994. ISBN: 84-7248-188-3.
3. **ORON MORATAL, G.** EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA. [aut. libro] D Marin-Barnuevo Favo. *LOS TRIBUTOS LOCALES*. Segunda. Pamplona : Thomson Reuters Aranzadi, 2010.
4. *Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas.* **ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, CESAR.** 3, s.l. : La Ley, 1989, Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía. Páginas 792-802. ISSN 0211-2744.
5. **POVEDA BLANCO, FRANCISCO.** *Los impuestos municipales*. s.l. : Tecnos, 2000. ISBN: 84-309-3504-5.
6. "Análisis jurídico del hecho imponible" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública.* **SAINZ DE BUJANDA, F.** 60, 61 y 62, 1966.
7. *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.* **D'OCÓN RIPOLL, J.** 8, Valencia : s.n., 1989, Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública.
8. **GARCIA AÑOVEROS, JAIME.** Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario. [aut. libro] Sebastián (coord) Martín-Retortillo Baquer. *Estudios sobre la Constitución española: Homenaje al profesor Eduardo García de Enterría*. Madrid : Editorial Civitas, 1991, págs. 4029-4045.
9. *La posible inconstitucionalidad del IIVTNU.* **FALCÓN Y TELLA.** Revista técnica tributaria, pág. 11 y ss. Nº 21/1993.
10. *A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.* **VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE.** 18, s.l. : Aranzadi, 2010, Quincena fiscal. ISSN 1132-8576.
11. **ESEVERRI MARTINEZ, E.** *Presunciones legales y Derecho Tributario*. Madrid : Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 1991.
12. *Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria.* **ALVAREZ ARROYO.** nº 21, 2003, Anuario de la Facultad de Derecho, pág. 72.
13. **MARÍN-BARNUEVO FABO, DIEGO.** <http://boletinjuridicogtt.es/>. [En línea] 20 de 03 de 2015. [Citado el: 01 de 05 de 2016.] Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid. <http://boletinjuridicogtt.es/planteada-la-cuestion-de-inconstitucionalidad-del-iiivtnu/>.
14. *La incidencia de la condición urbanística del terreno en la cuantificación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana.* **CALVO VÉRGEZ, JUAN.** 13/2012, Cizur Menor (Navarra) : Aranzadi, 2012, Quincena fiscal, pág. 21. ISBN 1132-8576.

Jurisprudencia empleada:

STC 115/2009, de 18 de mayo	17
STC 37/1987 de 16 de marzo	12
STS de 10 de octubre de 1998	17
STS de 11 diciembre 2001.....	14
STS de 12 de junio de 1997.....	17
STS de 16 de enero de 1999.....	24
STS de 21 de noviembre de 1994.....	14
STS de 22 de noviembre de 1989.....	14
STS de 22 septiembre 1995	9
STS de 23 enero 2002.....	14
STS de 26 mayo 1987	9
STS de 29 de abril de 1994	17
STS de 29 de noviembre de 1997.....	42
STS de 30 marzo 1999.....	14
STS de 6 de junio de 1996	14
STS de 8 abril 2003	42
STSJ de Andalucía, Granada de 13 enero de 2003.....	17
STSJ de Madrid, de 3 noviembre de 2001	14
STSJ de Andalucía, Málaga de 31 mayo de 2004.....	17
STSJ de Baleares de 14 de marzo de 2000.....	17
STSJ de Cantabria de 11 de febrero de 1997	24
STSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012	29
STSJ de Cataluña de 16 febrero de 2006.....	17
STSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2012	29
STSJ de Cataluña de 22 de mayo de 2012.....	29
STSJ de Cataluña de 28 de abril de 1999.....	17
STSJ de Cataluña, de 30 octubre de 2000	17
STSJ de Cataluña de 21 marzo de 2012	30
STSJ de Cataluña de 22 de mayo de 2012.....	30
STSJ de Madrid de 11 de diciembre de 2013.....	29
STSJ de Madrid de 17 mayo de 2002.....	14
STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 2001	17
STSJ del País Vasco de 31 octubre de 2002	14

Legislación utilizada:

- Código Civil 18
- Decreto de 24/06/1955 9
- Decreto-Ley 15/1978 de 7 de junio 9
- Estatuto Municipal de 8/03/1924 9
- Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia 16
- Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados 17
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales 6
- Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local 9
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo 17
- Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social 21
- Ley de Exacciones municipales de 7 de noviembre de 1910 8
- Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial 33, 53
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas 13
- Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre 9, 10
- Real Decreto de 13/03/1919 9
- 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 26
- 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 10
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 15
- 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 9