



**Universidad**  
Zaragoza

## **Trabajo Fin de Grado**

# **GESTIÓN E INSPECCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

**(Tax Management and Inspections on the  
Increase in Value of Urban Land)**

Autor

**Juan Ayala Castro**

Directora

**Carmen Ruiz Conde**

Facultad de Empresa y Gestión Pública - Huesca / Universidad Zaragoza  
Año 2017/2018

## RESUMEN

En los últimos años, como consecuencia de la crisis inmobiliaria, el legislador ha realizado una serie de modificaciones en la regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), con la finalidad de dar respuesta a la situación de incertidumbre en la que se encontraba el citado impuesto.

Dicha situación ha empeorado con la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 11 de mayo de 2017, que ha declarado inconstitucionales y nulos varios artículos de la Ley reguladora de dicho impuesto, pero únicamente en los casos en que se somete a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

En este trabajo analizaremos la naturaleza y configuración del IIVTNU, las últimas modificaciones legislativas, la Sentencia del Alto Tribunal y la Proposición de Ley de modificación del citado tributo, con el objetivo de dar luz a las dificultades que los empleados públicos de las Entidades Locales encuentran en la gestión e inspección del IIVTNU.

**PALABRAS CLAVE: Impuesto, plusvalía, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana, Tribunal Constitución, Sentencia, Inconstitucional.**

## ABSTRACT

In the past few years, as a result of the housing crisis, the legislator has made a number of changes to the regulated Appreciation of Urban Land Tax, with the purpose of giving an answer to this uncertainty situation, which was in the said tax.

This situation has been exacerbated by the Constitutional Court of 11th May 2017, declaring some of the articles of the act regulating as unconstitutional and void, but only when it's submitted to tax situations from no increase in value.

In this project, we are going to analyze the nature and configuration of the Appreciation of the Urban Land Tax, the latest legislative amendments, the Judgment of the High Court and the offered in support of the Amendment Act quoted in the tax in order to shed light on the difficulties found in the management and inspection of the Appreciation of the Urban Land Tax by the public employees of the local authorities.

**KEY WORDS: Tax, added value, Appreciation of the Urban Land Tax, Constitucional Court, Judgment, Unconstitutional.**

# ÍNDICE

<b>Abreviaturas .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Introducción .....</b>	<b>7</b>
<b>2. Análisis del tributo .....</b>	<b>9</b>
2.1. Naturaleza y hecho imponible .....	9
2.1.1. Naturaleza .....	9
2.1.1.1. Impuesto municipal .....	9
2.1.1.2. Impuesto potestativo .....	10
2.1.1.3. Impuesto directo .....	10
2.1.1.4. Impuesto real .....	10
2.1.1.5. Impuesto instantáneo .....	11
2.1.2. Hecho imponible .....	11
2.1.2.1. Terrenos de naturaleza urbana .....	11
2.1.2.2. Incremento de valor .....	12
2.1.2.3. Puesta de manifiesto de la transmisión .....	12
2.2. Supuestos de no sujeción .....	13
2.2.1. Terrenos de naturaleza rústica a efectos del IBI .....	13
2.2.2. Las aportaciones, adjudicaciones y transmisiones entre cónyuges .....	13
2.2.3. Sociedad de Gestión de Activos de la Reestructuración Bancaria S.A. (SAREB): aportaciones o transmisiones .....	14
2.3. Exenciones .....	14
2.4. Los sujetos pasivos .....	15
2.4.1. El transmitente .....	15
2.4.1.1. En las transmisiones a título oneroso .....	16
2.4.1.2. Sustituto del sujeto pasivo .....	16
2.4.2. El adquirente .....	16
2.4.2.1. En las transmisiones a título lucrativo .....	16
2.5. Cuantificación de la obligación tributaria .....	16
2.5.1. Cálculo de la base imponible .....	16
2.5.2. Aplicación del tipo de gravamen y obtención de la cuota .....	18
2.6. El devengo .....	19

<b>3. Gestión tributaria del IIVTNU</b> .....	<b>20</b>
3.1. Ordenanzas fiscales .....	20
3.1.1. Aprobación.....	20
3.1.2. Contenido.....	20
3.1.3. Entrada en vigor y vigencia .....	21
3.2. Declaraciones tributarias .....	21
3.3. Autoliquidaciones tributarias.....	22
3.4. Obligaciones de información.....	23
3.4.1. Comunicación del otro interviniente en las operaciones de transmisión.....	23
3.4.1. Comunicación de los notarios.....	24
<b>4. Inspección tributaria del IIVTNU</b> .....	<b>25</b>
4.1. Planes de inspección.....	25
4.2. Fuentes de información en el IIVTNU .....	26
4.2.1. Índices ANCERT .....	26
4.2.2. Fichas notariales .....	27
4.2.3. Otras fuentes de información: Gerencias del Catastro.....	27
4.3. El procedimiento de comprobación limitada.....	29
4.4. El procedimiento de inspección.....	30
<b>5. Últimas modificaciones en la regulación del IIVTNU</b> .....	<b>31</b>
5.1. Reducción de la base imponible como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.....	31
5.2. Transmisiones donde interviene la Sociedad de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB) .....	32
5.3. Dación en pago de la vivienda habitual.....	33
5.4. Bonificación de la cuota líquida por especial interés o utilidad municipal .....	34
<b>6. Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL</b> .....	<b>35</b>
6.1. Introducción.....	36
6.2. Antecedentes: las Sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC) sobre la normativa reguladora del IIVTNU en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava. ....	36
6.2.1. STC 26/2017 de fecha 16 de febrero de 2017, que declara inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Guipúzcoa (NFG).....	36
6.2.2. STC 37/2017 de fecha 1 de marzo de 2017, que declara inconstitucionales	

y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Álava (NFA) .....	37
6.3. La esperada y previsible STC en relación con la Ley estatal reguladora de las Haciendas Locales.....	38
6.3.1. Antecedentes: la interposición de una cuestión de inconstitucionalidad..	38
6.3.2. Alegaciones del Abogado del Estado y del Fiscal General del Estado .....	38
6.3.3. La doctrina dimanante de los fundamentos jurídicos .....	40
6.3.4. El fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 .....	40
6.4. Efectos de la Sentencia nº 59/2017, del Tribunal Constitucional.....	41
6.4.1. Devengos del IIVTNU, de fecha posterior al 15 de junio de 2017 .....	41
6.4.2. Devengos del IIVTNU, de fecha anterior al 15 de junio de 2017 .....	42
<b>7. Proposición de Ley de modificación del TRLRHL .....</b>	<b>44</b>
<b>8. Conclusiones.....</b>	<b>49</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>51</b>
<b>Legislación consultada .....</b>	<b>53</b>
<b>Jurisprudencia consultada.....</b>	<b>55</b>

## ABREVIATURAS

ANCERT	Agencia Notarial de Certificación.
Art./s.	Artículo/s.
BI	Base imponible.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
BOP	Boletín Oficial de la Provincia.
CC	Código Civil.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CE	Constitución Española, 1978.
CI	Cuota íntegra.
DGC	Dirección General del Catastro.
EELL	Entidades Locales.
FJ	Fundamento Jurídico
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LH	Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria.
LOTC	Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.
LPGE	Ley de Presupuesto Generales del Estado.
LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de la Bases de Régimen Local
NFA	Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
NFG	Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Núm./s	Número/s.
OF/OOFF	Ordenanza/s Fiscal/es.
Pág./s	Página/s.
RPGI	Real Decreto 1065//2017, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
SAREB	Sociedad de Gestión de Activos de la Reestructuración Bancaria S.A.
STC/SSTC	Sentencia/s del Tribunal Constitucional.
STSJ/SSTSJ	Sentencia/s del Tribunal Superior de Justicia.
TC	Tribunal Constitucional.
TG	Tipo de gravamen.
TRLCI	Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.
TRLRHL	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.
TS	Tribunal Supremo.

## INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), es un tributo que grava el aumento de valor de los terrenos, como consecuencia de la transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce.

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), suponía que los terrenos de naturaleza urbana siempre aumentarían de valor con el paso del tiempo, pero la realidad fue otra, como consecuencia de la crisis financiera, económica e inmobiliaria, los terrenos de naturaleza urbana fueron perdiendo valor.

Todos recordaremos las consecuencias que tuvo en España el estallido de la burbuja inmobiliaria a finales de 2007, donde uno de los principales efectos fue el decremento del valor de los terrenos en los años posteriores.

En estos años de crisis, el legislador ha realizado una serie de modificaciones en la regulación del IIVTNU, con la finalidad de paliar los efectos de la crisis, pero los obligados tributarios que transmitían los terrenos por un importe menor al precio de compra, recibían de los ayuntamientos las correspondientes liquidaciones del IIVTNU siempre con resultado positivo, no contemplando el TRLRHL la posible existencia de decremento y por tanto liquidaciones negativas.

Los órganos jurisdiccionales, a la hora de resolver los recursos interpuestos por los sujetos pasivos contra las liquidaciones del IIVTNU, elevaron al Tribunal Constitucional (TC) varias cuestiones de inconstitucionalidad en relación con algunos artículos de la normativa reguladora del tributo, por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución Española (CE)).

En el año 2017, el Tribunal Constitucional, en varias sentencias que estudiaremos en este trabajo, ha declarado inconstitucionales y nulos varios artículos de la normativa Foral reguladora del IIVTNU, así como los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, por vulnerar el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

En esta situación de incertidumbre en la que se encuentra el IIVTNU, los empleados públicos de las Entidades Locales dudan en la tramitación de:

- las declaraciones presentadas, con fecha de devengo anteriores al 15 de junio de 2017 (fecha de publicación en BOE de la STC del 11 de mayo),

- las declaraciones presentadas por los obligados tributarios alegando decremento de valor del terreno, con fecha posterior al 15 de junio de 2017,
- las autoliquidaciones presentadas con importe cero, alegando inexistencia de incremento de valor de los terrenos.
- las liquidaciones firmes correspondientes a devengos anteriores al 15 de junio de 2017,
- los recursos de reposición pendientes de resolver, alegando inexistencia de incremento de valor.

El objetivo de este trabajo fin de grado (TFG) es analizar de manera general el IIVTNU y de manera específica, las últimas modificaciones en la regulación del tributo, al igual que las últimas sentencias de inconstitucionalidad y la Proposición de Ley de modificación del IIVTNU, con la finalidad de facilitar las dificultades que los empleados públicos de la Entidades Locales encuentran en la gestión e inspección del IIVTNU.

Con dicha finalidad, hemos estructurado el trabajo en los siguientes capítulos:

- Análisis del tributo. Estudiaremos la configuración y estructura del IIVTNU, naturaleza y hecho imponible, supuestos de no sujeción, exenciones, sujetos pasivo, devengo y cuantificación de la obligación tributaria.
- Gestión tributaria del IIVTNU. En este capítulo analizaremos las Ordenanzas Fiscales, las declaraciones y autoliquidaciones tributarias y las obligaciones de información de los notarios.
- Inspección tributaria del IIVTN. Examinaremos los planes de inspección, el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento inspector, así como las distintas fuentes de información del tributo.
- Últimas modificaciones en la regulación del IIVTN. En este capítulo analizaremos las modificaciones legislativas del impuesto en los últimos años: bonificaciones, dación de pago, etc.
- Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL. Estudiaremos los efectos y consecuencias de las tres Sentencias del Tribunal Constitucional del año 2017 en relación con el IIVTNU.
- Proposición de Ley de modificación del TRLRHL. Ahondaremos en esta Proposición de Ley, que en estos días se está debatiendo en el Congreso.
- Conclusiones. Presentaremos las conclusiones generales y específicas del TFG.

## 2. Análisis del tributo

### 2.1. Naturaleza y hecho imponible

#### 2.1.1. Naturaleza

En los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL, se regula la naturaleza del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

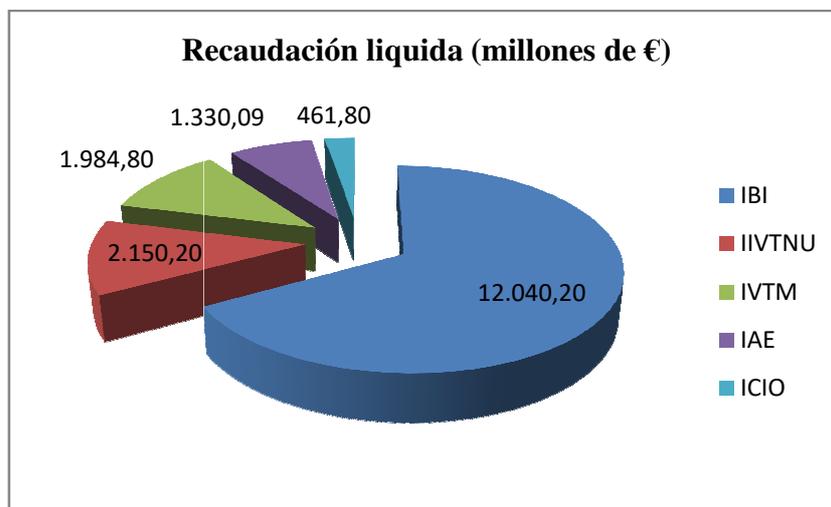
De su lectura podemos deducir que el IIVTNU es un tributo **municipal** de carácter **potestativo**, que se configura como un impuesto **directo**, **real** e **instantáneo** (Álvarez, 2004).

A continuación, analizaremos los elementos esenciales del Impuesto que estudiamos en este trabajo.

#### 2.1.1.1. Impuesto municipal

Los Ayuntamientos podrán establecer y exigir el IIVTNU. Así está regulado en el art. 59.2 del TRLRHL. También tendrá carácter potestativo el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). Estos dos impuestos voluntarios, juntos con los de carácter obligatorio [Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)] son una parte importante de los ingresos Tributarios de las Haciendas Locales.

Grafico 2.1 Impuestos Municipales año 2015



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del Ministerio de Hacienda y Función Pública

Recordemos que la potestad para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado (art. 133.1 de la Constitución Española). Por tanto, este Impuesto nace porque así lo ha decidido el legislador estatal mediante Ley (López León, 2011, pág. 8).

### **2.1.1.2. Impuesto potestativo**

Es un impuesto de carácter voluntario. Cada ayuntamiento tiene plena libertad para imponer este tributo en su término municipal.

Todos los municipios-capitales de provincia y municipios mayores de 50.000 habitantes tienen implantado este impuesto.

No obstante, consultados un total de 7.596 municipios, el 50,65% (3.848), no tienen establecido en sus Ordenanzas Fiscales (OOFF) el IIVTNU en su término municipal<sup>1</sup>

Los Plenos de la Entidades Locales (EELL) deberán acordar la imposición y supresión del IIVTNU, así como aprobar las correspondientes OOFF (art. 15.1 TRLRHL).

### **2.1.1.3. Impuesto directo**

El IIVTNU es un tributo directo (art. 104 TRLRHL), y esto es así porque grava directamente a la persona que ha obtenido el beneficio del incremento de valor de los terrenos.

Este impuesto no puede ser repercutido a terceras personas. Con frecuencia, pese a su carácter abusivo (Sentencia del Tribunal Supremo (STS) núm. 180/2016, de 17 marzo), existe una práctica habitual entre las promotoras de viviendas de incluir en los protocolos de compraventa una cláusula cuya literalidad dice: “Por acuerdo expreso de las partes, todos los gastos, honorarios, impuestos y arbitrios de cualquier índole que se deriven o se relacionen con el presente contrato, o con su elevación a la escritura pública, serán a cargo del comprador, incluso el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”.

En estos casos, los ayuntamientos liquidarán el impuesto al transmitente, es decir a la promotora (persona jurídica que ha obtenido el beneficio), puesto que según establece el art. 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (LGT), los actos o convenio entre particulares, no producirán efectos ante la Administración (Chaves Galán, 2010).

### **2.1.1.4. Impuesto real**

Es un impuesto real, puesto que el hecho imponible se produce de manera independiente, sin tener en cuenta las condiciones personales del sujeto pasivo. A este respecto, coincidimos con las palabras de Agúndez Fernández:

“Es un impuesto real, porque grava actos de los sujetos pasivos que han obtenido un

---

<sup>1</sup> Página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Oficina de información financiera con la Entidades Locales. Consulta de información impositiva municipal de CC.AA. de Régimen Común. Todos los Municipios que han enviado Información para el año 2017.

aumento de su patrimonio por motivo de la transmisión de determinado bien o de la constitución de un derecho real sobre él, sin consideración ninguna a condiciones personales o subjetivas” (Agúndez Fernández, 1990, pág. 12).

#### **2.1.1.5. Impuesto instantáneo**

Es un impuesto instantáneo en relación con su devengo, ya que el hecho imponible se pone de manifiesto en el momento de la transmisión de la propiedad de los terrenos o de la constitución de un derecho real sobre los referidos terrenos, acabando en dicho momento.

#### **2.1.2. Hecho imponible**

El art. 104.1 del TRLRHL establece que “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”.

De acuerdo con esta definición podemos determinar cuáles son los tres los elementos que integran el hecho imponible de este Impuesto: (López León, 2002, pág. 52).

##### **2.1.2.1. Terrenos de naturaleza urbana**

El primer elemento que integra el hecho imponible, es la condición de **naturaleza urbana** del terreno objeto de la transmisión. De conformidad con el art. 104.2 del TRLRHL, no estarán sujetos a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI. Siguiendo el hilo conductor se remite al art. 61.3 de este Texto Refundido, según el cual a efectos del IBI tendrán la consideración de bienes inmuebles urbanos los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

Como consecuencia de las remisiones anteriores, el art. 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI); entiende por suelo de naturaleza urbana:

- a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.
- b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados y se hayan establecido para ellos las determinaciones de

ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.

c) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.

d) El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.

e) El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.

f) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.

#### **2.1.2.2. Incremento de valor**

El segundo elemento que integra el hecho imponible es el incremento de valor de los terrenos, siendo éste el elemento del hecho imponible más discutido en los últimos años. Han corrido ríos de tinta sobre qué ocurre en aquellos supuestos en los que no ha existido incremento de valor o incluso ha existido decremento del mismo. Pues bien, las Corporaciones Locales han liquidado el IIVTNU pese a que en las transmisiones de los terrenos no ha existido incremento real, debido a que la regulación del impuesto incorpora un sistema de cuantificación objetiva de la base imponible, donde el valor catastral del terreno se multiplica por unos determinados coeficientes, en función del número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor de los terrenos, obteniendo siempre una cuota tributaria positiva.

Sobre este particular, la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 59/ 2017, de 11 de mayo, a la que dedicaremos un capítulo de este estudio, ha declarado la inconstitucionalidad de los art. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, en la medida en que someten a tributación transacciones en las que no existe incremento del valor en las transmisiones de los terrenos.

#### **2.1.2.3. Puesta de manifiesto de la transmisión**

El tercer elemento que integra el hecho imponible es el momento en el que se pone de manifiesto 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.(López, 2011).

Coincidimos con López León en que “el IIVTNU no grava las trasmisiones, sino los

incrementos de valor que se ponen de manifiesto con ella” (López León, 2011, pág. 24)

## **2.2. Supuestos de no sujeción**

Entendemos por supuestos de no sujeción aquellos en los que no se dan alguno de los tres elementos del hecho imponible: terrenos de naturaleza urbana, incremento de valor y puesta de manifiesto de la transmisión.

Además, la normativa de este impuesto regula una serie de supuestos que no están sujetos:

### **2.2.1. Terrenos de naturaleza rústica a efectos del IBI**

El art. 104.2 del TRLRHL establece que no estarán sujetos a este impuesto los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI.

Como apuntábamos antes, el art. 7.2 del TRLCI enumera cuales son los suelos de naturaleza urbana, y por tanto, se entiende por suelo de naturaleza rústica aquel que no sea de naturaleza urbana art. 7.3 del TRLCI.

### **2.2.2. Las aportaciones, adjudicaciones y transmisiones entre cónyuges**

Continúa el apartado 3 del mencionado art. 104 del TRLRHL diciendo que “no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizados 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”.

Respecto al supuesto de no sujeción de las aportaciones de bienes y derechos a la sociedad de gananciales, se refiere siempre a los bienes privativos que uno de los cónyuges aporta a dicha sociedad de gananciales. Por lo contrario, si el régimen de la sociedad es de separación de bienes, y uno de los cónyuges transmite un bien al otro, este supuesto estaría sujeto al IIVTNU.

Cuando fallece uno de los cónyuges, tenemos que diferenciar la adquisición de bienes en pago del haber ganancial, de las transmisiones que se hagan al cónyuge en pago de sus haberes comunes. Supongamos un matrimonio, propietarios de una vivienda en régimen de gananciales. Al fallecer uno de los cónyuges, no estaría sujeta la mitad correspondiente a la parte ganancial adjudicada en pago de sus haberes comunes. (Plaza y Villaverde, 2005)

Tampoco estarán sujetos al impuesto los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial (art. 104.3 del TRLRHL).

Por tanto, dos requisitos tienen que cumplirse para que nos encontremos ante un supuesto de no sujeción: 1) que nos encontremos ante una crisis matrimonial; y 2) que la transmisión obedezca al cumplimiento de una sentencia judicial. (Álvarez, 2004).

### **2.2.3. Sociedad de Gestión de Activos de la Reestructuración Bancaria S.A. (SAREB): aportaciones o transmisiones**

Por último, el art. 104.4 establece que no se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la SAREB, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos. El segundo párrafo del apartado 4 del citado artículo, regula que no se producirá el devengo del impuesto por las aportaciones o transmisiones realizadas por SAREB a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediato anterior a la transmisión o como consecuencia de la misma.

Además, no se devengará el impuesto por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos.

### **2.3. Exenciones**

En el art. 105 del TRLRHL se regulan las exenciones del IIVTNU, que podrían clasificarse como **objetivas o subjetivas**.

Dentro de las exenciones **objetivas** rezan 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 se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.
- c) Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades

de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

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

En cuanto a las exenciones **subjetivas**, el apartado 2 del citado artículo establece que estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

“**a)** El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.

**b)** El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.

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

**d)** 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.

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

**f)** La Cruz Roja Española.

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

## **2.4. Los sujetos pasivos**

Serán sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas, jurídicas y las entidades a las que se refieren el art. 35.4 de la LGT. El citado artículo establece: “Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, la herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

Según el art. 106.1 del TRLRHL es sujeto pasivo de este impuesto a título de contribuyente:

### **2.4.1 El transmitente**

#### **2.4.1.1. En las transmisiones a título oneroso.**

Es sujeto pasivo del impuesto: la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4 de la LGT, que **transmita** el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate (art. 106.1.a del TRLRH). Es transmitente quien manifiesta la capacidad económica como consecuencia del incremento del valor de los terrenos que transmite y por tanto resulta apropiado como contribuyente.

#### **2.4.1.2. Sustituto del sujeto pasivo**

El TRLRH en el apartado 2 del art. 106 establece que en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, tendrán la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, el transmitente, cuando el contribuyente sea una **persona física no residente** en España.

Es sustituto el sujeto pasivo que, sin haber realizado el hecho imponible, por imposición de la ley, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (art. 36.3 de la LGT).

#### **2.4.2. El adquirente**

##### **2.4.2.1. En las transmisiones a título lucrativo**

Es sujeto pasivo del impuesto la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4 de la LGT, que **adquiera** el terreno, o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate (art. 106.1.b del TRLRH).

En las transmisiones mortis causa, coincidimos con el legislador en su apreciación de que sea el adquirente es el sujeto pasivo del impuesto, puesto que es quién recibe el bien inmueble y se beneficia del incremento de valor de los terrenos.

#### **2.5. Cuantificación de la obligación tributaria**

Una vez que las Unidades Tributarias de las EELL han analizado el hecho imponible, han definido que la transmisión o constitución de derecho real está sujeta al IIVTNU y una vez determinado el sujeto pasivo, procederán a la cuantificación de la obligación tributaria.

Este impuesto se cuantifica de manera objetiva. El primer paso será determinar la base imponible, o lo que es lo mismo el incremento de valor de los terrenos.

##### **2.5.1. Cálculo de la base imponible**

Según el art. 107.1 del TRLRH 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 experimento a lo largo de un período de 20 años.

El apartado 2 del mencionado artículo establece que a efectos de determinar la base imponible, el valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en estas cuatro reglas:

d) En las transmisiones de terrenos.

La base imponible vendrá determinada por el valor del terreno en el momento del devengo que coincidirá con el valor catastral de suelo del bien inmueble de naturaleza urbana.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio.

La base imponible vendrá determinado por la parte del valor de los terrenos calculada mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

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.

La base imponible vendrá determinada por los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 del art 107, aplicados sobre la parte del valor catastral que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijada 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 edificados una vez construidas dichas plantas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas.

La base imponible vendrá determinada por los porcentajes anuales aplicados sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor catastral fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

Una vez determinado el valor del terreno en el momento del devengo, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento en sus correspondientes OOFF, sin que dicho porcentaje 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.

Éstos podrán ser modificados por la Leyes de Presupuestos Generales del Estado (art. 107.4 del TRLRHL).

El siguiente cuadro muestra los porcentajes anuales establecidos por el Ayuntamiento de Huesca en la Ordenanza Fiscal (OF) del IIVTNU para el año 2017<sup>2</sup>:

Tabla 2.1

<b>Ayuntamiento de Huesca. IIVTNU</b>	
<b>Porcentaje anual</b>	<b>2017</b>
<b>De 1 hasta 5 años:</b>	<b>3,27%</b>
<b>Hasta 10 años:</b>	<b>3,06%</b>
<b>Hasta 15 años:</b>	<b>2,96%</b>
<b>Hasta 20 años:</b>	<b>2,91%</b>

Fuente: Elaboración propia.

Una vez conocido el valor catastral de suelo y el porcentaje anual, tendremos que realizar las siguientes operaciones para obtener la base imponible:

- a) Multiplicar el porcentaje anual regulado en las correspondiente OOFF por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor, sólo se considerarán los años completos.
- b) El porcentaje obtenido se multiplicara por el valor catastral del suelo a efectos del IBI en el momento del devengo y obtendremos la base imponible del impuesto.

#### **2.5.2. Aplicación del tipo de gravamen y obtención de la cuota**

Según establece el artículo 108 del TRLRHL, la cuota íntegra de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.

$$CI = BI \times TG$$

El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento en sus correspondientes OOFF, sin que dicho tipo pueda exceder del 30%. Dentro de este límite, los ayuntamientos podrán fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los periodos de generación del incremento.

Por ejemplo, el Ayuntamiento de Huesca ha regulado un tipo de gravamen diferente

<sup>2</sup> Página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Oficina de información financiera con la Entidades Locales. Consulta de información impositiva municipal de CC.AA. de Régimen Común. Todos los Municipios que han enviado Información para el año 2017.

para cada periodo de generación del incremento.<sup>3</sup>

Tabla 2.2

<b>Ayuntamiento de Huesca</b>	
<b>IIVTNU</b>	
<b>Tipo de gravamen</b>	<b>2017</b>
De 1 hasta 5 años:	<b>30,00 %</b>
Hasta 10 años:	<b>27,00 %</b>
Hasta 15 años:	<b>26,00 %</b>
Hasta 20 años:	<b>25,00 %</b>

Fuente: elaboración propia.

Por lo contrario, el Ayuntamiento de Teruel y el Ayuntamiento de Zaragoza para el año 2017 establecían un solo tipo de gravamen del 30% para todos los períodos.

El apartado 3 del mencionado artículo, regula la cuota líquida del impuesto, que será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones potestativas que establezca la OF del IIVTNU.

En este estudio, dedicaremos un apartado del capítulo 5 a las bonificaciones del IIVTNU.

## **2.6. El devengo**

El art. 109.1 del TRLRHL dispone que el IIVTNU se devenga en la fecha en que se transmite la propiedad del terreno o que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, que será, según el caso:

- a) La fecha de la defunción del causante en relación con las transmisiones mortis causas.
- b) La fecha de su otorgamiento en las operaciones inter vivos, realizadas en escritura pública.

En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil (CC) y dependiendo de si la condición fuese suspensiva o resolutoria (art. 1122 y 1223 del CC).

✓ Si la condición fuese suspensiva, no se liquidará el impuesto hasta que ésta se

---

<sup>3</sup> Página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Oficina de información financiera con la Entidades Locales. Consulta de información impositiva municipal de CC.AA. de Régimen Común. Todos los Municipios que han enviado Información para el año 2017.

cumpla. Es decir, si la transmisión del bien inmueble se ha suspendido hasta que se cumplan la condición suspensiva, también se aplaza el devengo del IIVTNU.

- ✓ Si la condición es resolutoria, se exige el impuesto desde el primer momento, a reserva, cuando la condición se cumpla y por tanto se anule el acto o contrato, de hacer la oportuna devolución (art. 109.4 del TRLRHL).

La devolución la podrá solicitar, siempre que dicho acto o contrato no le hubiera producido efectos lucrativos al sujeto pasivo y que reclame la devolución en el plazo de 4 años desde que la resolución quedó firme (art. 109.2 del TRLRHL).

### **3. Gestión tributaria del IIVTNU**

#### **3.1. Ordenanzas fiscales**

Ya habíamos adelantado en el capítulo anterior que las EELL deberán acordar la imposición y supresión del IIVTNU, y aprobar la correspondiente ordenanza fiscal (OF).

##### **3.1.1. Aprobación**

El acuerdo provisional de aprobación de la OF, que requiere mayoría simple de los miembros presentes en el Pleno del Ayuntamiento (art. 47 de la LRBRL), se publicará en el boletín oficial de la provincia (BOP) o en su caso en el de la comunidad autónoma uniprovincial.

Dicho acuerdo, se expondrá en el tablón de anuncios de la Entidad durante 30 días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas (art. 17.1 y 2 del TRLRHL).

Una vez concluido el período de exposición pública, la Corporación Local adoptará los acuerdos definitivos que procedan, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado y aprobando la redacción definitiva de la OF. En el caso de que no se hubieran presentado reclamaciones, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo inicial, sin necesidad de nuevo acuerdo plenario.

En todo caso, los acuerdos definitivos y el texto íntegro de las OF, habrán de ser publicadas en el boletín oficial correspondiente, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación.

##### **3.1.2. Contenido**

Las OOFF que regulen este impuesto, contendrán como mínimo:

- a) La determinación de:

- ✓ hecho imponible
- ✓ sujeto pasivo
- ✓ responsables
- ✓ exenciones
- ✓ reducciones y bonificaciones
- ✓ base imponible y liquidable
- ✓ tipo de gravamen o cuota tributaria
- ✓ período impositivo y devengo

b) Los regímenes de declaración y de ingreso.

c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación (art. 16.1 del TRLRHL).

### **3.1.3. Entrada en vigor y vigencia**

El artículo 107 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL), establece que las OOFF reguladoras de los tributos locales comenzarán a aplicarse en el momento de su publicación definitiva en el boletín oficial correspondiente, salvo que en las mismas se señale otra fecha.

Las OOFF de las EELL regirán durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en las mismas (art. 19.1 del TRLRHL).

Las EELL podrán optar por el sistema de declaración o autoliquidación del IIVTNU.

### **3.2. Declaraciones tributarias**

El apartado 1 del art. 110 del TRLRHL dice: “Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.”

En este sistema, el obligado tributario presenta la declaración ante el ayuntamiento para que éste practique la liquidación provisional.

El propio apartado 2 del TRLRHL establece los plazos de presentación, tanto de las declaraciones como de las autoliquidaciones, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

- 30 días hábiles, cuando se trate de actos inter vivos.
- 6 meses, cuando se trate de actos por causa de muerte, prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

Adjunto a esta declaración se acompañará: el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición (apartado 3 del citado artículo).

La liquidación provisional, resultado del estudio de la documentación aportada, se

notificará íntegramente a los sujetos pasivos con indicación del plazo de ingreso y recursos procedentes (art. 110.5 del TRLRHL). Coincidimos con el profesor Álvarez Arroyo, que no sólo son exigibles estos dos extremos (plazo de ingreso y recursos procedentes) “sino también todos los elementos esenciales de la misma y los demás aspectos que exige el artículo 102 de la LGT” (Álvarez Arroyo, 2004, pág. 226).

Los plazos de pago para la liquidación emitida, dependerán de la fecha de notificación (art. 62.2 de la LGT):

- a) Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.
- b) Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por otra parte, si la presentación de la declaración se efectúa fuera de plazo, se aplicarían los recargos por declaración extemporánea del art. 27.2 de la LGT.

### **3.3. Autoliquidaciones tributarias**

El artículo 110.4 del TRLRHL, establece que los ayuntamientos podrán establecer en su correspondientes OF el sistema de autoliquidación.

En dicho sistema el sujeto pasivo tendrá que calcular la cuota tributaria e ingresarla.

En el régimen de autoliquidación los plazos de declaración e ingreso coinciden:

- 30 días hábiles, cuando se trate de actos inter vivos.
- 6 meses, cuando se trate de actos por causa de muerte, prorrogables hasta 1 año a solicitud del sujeto pasivo.

Una vez finalizado el plazo para presentar la autoliquidación, comenzará a contar el plazo de prescripción (art. 67 de la LGT).

Las corporaciones locales podrán facilitar a los obligados tributarios programas informáticos de asistencia para la confección y presentación de autoliquidaciones (art. 78.1 de la LGT).

Algunos ayuntamientos han optado por implantar un sistema de “autoliquidación en ventanilla”, donde el obligado tributario acude a la Oficina de Gestión Tributaria para aporta la documentación requerida y en el mismo acto, el empleado público entrega al contribuyente la autoliquidación para que sea abonado.

Por otro lado, no podrá exigirse el régimen de autoliquidación cuando el terreno objeto de la transmisión no tenga determinado valor catastral en el momento del devengo del

impuesto.

Para finalizar este apartado, coincidimos con el profesor Álvarez Arroyo, que “a diferencia de la declaración “clásica” la autoliquidación goza de las siguientes ventajas:

- ✓ Permite reducir la carga administrativa de los órganos de gestión, ya que elimina la necesidad de practicar la liquidación provisional.
- ✓ Reduce los costes y las incidencias de la notificación personal, que requiere la liquidación provisional.
- ✓ Procura una anticipación de ingresos ya que los mismos se deben producir hasta el último día de declaración” (Álvarez Arroyo, 2004, pág. 195).

### **3.4. Obligaciones de información**

Los apartados 6 y 7 de artículo 110 del TRLRHL, señalan una serie de obligaciones de información al resto de personas que intervienen en los actos o contratos traslativos.

#### **3.4.1. Comunicación del otro interviniente en las operaciones de transmisión.**

El apartado 6 del citado artículo, establece que están obligados a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos:

- En las transmisiones lucrativas, siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- En las transmisiones onerosas, el adquirente o persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Respecto de la obligación de información del transmitente o del adquirente, suscribimos plenamente la opinión del profesor Álvarez Arroyo cuando afirma: “que debe configurarse como un deber de colaboración y no como una obligación formal derivada de la realización del hecho imponible, el transmitente/adquirente es un tercero ajeno a la relación jurídico tributaria, al que por su especial conexión con el hecho imponible se le puede aplicar el artículo 93 de la LGT” (Álvarez Arroyo, 2004, pág. 230).

Dicha comunicación o suministro de información a los ayuntamientos, no se realizaba habitualmente por parte del adquirente en las transmisiones onerosas. Pero la situación cambió con la entrada en vigor de la Ley 16/2012 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Dicha Ley modificó el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria (LH): “El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción

correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo”. Conocido como “cierre registral” obliga al adquirente a comunicar al ayuntamiento la transmisión del inmueble, para poder inscribir la propiedad adquirida en el Registro de la Propiedad.

### 3.4.2. Comunicación de los notarios

El apartado 7 del citado artículo 110 del TRLRH establece que los notarios estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo una relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados, en los que se contenga hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. La información será suministrada por el notario dentro de la primera quincena de cada trimestre, incluyendo la información del trimestre anterior.

Tabla 3.1 Ejemplo del listado que remite ANCERT.

REGISTRO DE CABECERA				
Fecha de generación:	Fecha inicio / Fecha fin:	Notario:	Notaria:	Código de ayuntamiento:
10-05-2018	01-01-2018 / 31-03-2018	0208799 - Gonzalo García-Manrique y García da Silva	110201024 - Jerez de la Frontera	110064

DOCUMENTO Fecha escritura: 24-01-2018 Protocolo: 222			
OPERACIÓN 0501 DESCRIPCIÓN COMPRAVENTA INMUEBLES			
IDENT. BIEN INMUEBLE	Ref. catastral:	Alteración catastral: 1	Veracidad catastral: 1
	1234567TF8910N0001AB		
Valor de transmisión: 26.000,00			Nombre del municipio: Arcos de la Frontera
Vía: CL DUQUE DE ARCOS 258 , CP: 11630		Prov / Mun: 11 / 0064	Resto dirección:
IDENTIFICACIÓN DEL TRANSMITENTE			Num. cotitulares: 1
NIF: 25583476R Nombre: JUAN AYALA CASTRO			Nombre del municipio: Ronda
Vía: AV DE LA FERIA 71 , CP: 29400		Prov / Mun: 29 / 0084	Resto dirección:
IDENTIFICACIÓN DEL NUEVO TITULAR		Descripción de la cotitularidad:	
NIF: 12123123X Nombre: FULANITO SAN JUAN			Nombre del municipio: Ronda
Vía: CL CORREDERA 5 , CP: 29400		Prov / Mun: 29 / 0084	Resto dirección:

Fuente: elaboración propia.

Desde el pasado 1 de enero de 2002, en la relación o índice que remiten los notarios a los ayuntamientos, deben de hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando dicha referencia se corresponda con los que sean objeto de transmisión.

La Agencia Notarial de Certificación (ANCERT), creada por el Consejo General del Notariado, remite trimestralmente al ayuntamiento relación o índice de todos los documentos del término municipal.

Los listados ANCERT suministran la siguiente información: notario autorizante, número de protocolo y fecha, tipo de operación, bien inmueble que se transmite, referencia catastral y datos del transmitente y del adquirente.

## **4. Inspección tributaria del IIVTNU**

### **4.1. Planes de inspección**

Los principios rectores de la planificación de las actuaciones inspectoras son básicamente:

“1) La **seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad**, recogidos en el artículo 9.3 de la CE.

2) La **eficacia**, principio que ha de presidir las actuaciones inspectoras que se incorporen al Plan de Inspección, como elemento rector de la planificación, explicitando los recursos puestos a disposición de la Inspección para el cumplimiento del mandato constitucional de «todos contribuirán...»(López León, 2013, pág. 132).

Los planes de inspección encuentran su motivación en las exigencias impuestas por el artículo 116 de la LGT, que obliga a la Administración Tributaria a elaborar anualmente un Plan de control tributario.

Las Entidades Locales integrarán en el Plan de control tributario, el plan o los planes parciales de inspección (art. 170.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RPGI).

El apartado 5 del citado artículo, establece que el plan o los planes parciales de inspección recogerán:

- Los programas de actuación.
- Los ámbitos prioritarios y directrices que sirvan para seleccionar a los obligados tributarios.

El Jefe de la Unidad Técnica de Inspección será el encargado de elaborar el Plan de Inspección, que contendrá los siguientes elementos:

- Programas y calendario de actuaciones.
- Objetivos del Plan de Inspección, detallando los tributos que serán objeto de comprobación.
- Personal propuesto en la planificación y desarrollo del Plan de Inspección.
- Actuaciones territoriales.
- Vigencia del Plan.

Los planes de inspección en curso de ejecución son abiertos, es decir, que por criterios de oportunidad podrán ser objeto de revisión (art. 170.6 del RPGE).

Por otro lado, el Plan de control tributario, los planes de inspección, los medios informáticos y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras, tendrán carácter reservado, es decir, no serán objeto de publicidad o de comunicación (art. 116 de la LGT y art. 170.7 del RPGE).

Para finalizar este apartado, conviene señalar que la inclusión en los planes de inspección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de comprobación tiene el carácter de acto de mero trámite y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa (art. 170.8 del RPGE).

## **4.2. Fuentes de información en el IIVTNU**

Como ya comentamos en los epígrafes 3.4.1 y 3.4.2, los apartados 6 y 7 de artículo 110 de la TRLRHL obligan a los notarios y a los otros intervinientes de la transmisión a comunicar a los ayuntamientos la realización del hecho imponible de este impuesto.

En este apartado, queremos profundizar en dichas comunicaciones y estudiar las otras fuentes de información en el IIVTNU.

Las principales fuentes de información que obtienen los ayuntamientos de los notarios son los índices y las fichas notariales remitidas por ANCERT.

### **4.2.1. Índices ANCERT**

Este servicio índice está en funcionamiento desde principio del año 2004. Todas las notarías del país, sin excepción y la mayoría de los municipios están adheridos a este servicio.

Los ayuntamientos cotejarán los números de protocolos relacionados en los índices con

los números de las escrituras liquidadas por gestión y de esta manera obtendrán una relación de protocolos no declarados.

#### **4.2.2. Fichas notariales**

ANCERT también ofrece el servicio de fichas notariales desde el año 2010 y actualmente más de 2000 ayuntamientos utilizan este servicio.

Los notarios reflejan todos los datos relevantes de una escritura en el expediente electrónico. El servicio de ficha notarial determina, a partir de una serie de criterios fiscales, qué ayuntamiento tiene que conocer la transmisión realizada y envía las fichas notariales a los ayuntamientos correspondientes<sup>4</sup>.

A diferencia del índice, **las fichas notariales** gozan de ciertas ventajas:

- En las fichas notariales figuran todos los obligados tributarios, relacionando la cuota de participación correspondiente a cada uno.
- También incluyen la fecha de transmisión anterior del inmueble. Dato imprescindible para calcular el periodo de generación del impuesto.

Las fichas notariales adolecen de cierta información como por ejemplo:

- El valor catastral del suelo de la referencia catastral del bien objeto de la transmisión.
- En las transmisiones mortis-causa no consta la fecha de defunción del causante.

#### **4.2.3. Otras fuentes de información: Gerencias del Catastro.**

Hasta el momento, en los dos epígrafes anteriores, los órganos de Inspección no han tenido dificultad para obtener la información necesaria para poder emitir la liquidación provisional del impuesto objeto de este trabajo, pero ¿qué ocurre cuando fallece un propietario de un bien inmueble y los herederos no han otorgado la correspondiente participación de herencia, ni tampoco han declarado o autoliquidado el IIVTNU?

La fuente de información más importante para estos casos es la suministrada por la Dirección General del Catastro (DGC).

Las Gerencias del Catastro remitirán a las EELL, a petición de estas, la información necesaria para la inspección de los tributos (art. 37.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRJI).

La información facilitada por la Gerencia del Catastro incluirá los siguientes datos:

---

<sup>4</sup> Agencia notarial de certificados. ANCERT. <http://www.ancert.com/liferay/web/ancert/inicio>.

- Nombre del Ayuntamiento.
- NIF, apellidos y nombre del causante.
- Fecha de defunción.
- Referencias catastrales de los bienes de naturaleza urbana en el término municipal.
- Derecho de propiedad (pleno dominio, nuda propiedad, usufructo, etc.).
- Fecha de transmisión anterior.

Si bien es cierto, que el servicio de inspección tributaria puede obtener esta información en la propia Entidad Local, requiriendo al Departamento de Estadística relación de personas que han causado baja en el censo de población por defunción, la información que facilita la Gerencia del Catastro es más completa (referencias catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el término municipal, derecho de propiedad y fecha de transmisión).

Con todos estos datos, el servicio de inspección realizará el cruce de la información remitida por los notarios y por la Gerencia del Catastro con las declaraciones y autoliquidaciones presentadas, obteniendo una relación de obligados tributarios que incumplieron su obligación de declarar o autoliquidar el impuesto y por lo tanto deberían ser investigados.

Los órganos de Inspección podrán utilizar el procedimiento de comprobación limitada y el procedimiento de inspección para comprobar e investigar la situación tributaria de dichos obligados tributarios.

### **4.3. El procedimiento de comprobación limitada**

Entre las funciones y facultades de los órganos de inspección, establecidas en el artículo 141.1.h) de la LGT, figura “La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 y 140 de esta ley.”

Una vez realizado el examen de los datos y antecedentes en poder del órgano de Inspección, partiéndose del cotejo de la información indicada en el epígrafe anterior, el Jefe de la Unidad Técnica de Inspección Tributaria, acordará el inicio del procedimiento de comprobación limitada de los obligados tributarios que han realizado el hecho imponible y no han declarado o autoliquidado este impuesto.

Ya apuntábamos anteriormente que los ayuntamientos disponen de mucha información para comprobar este impuesto, por consiguiente, el procedimiento de comprobación limitada se puede iniciar directamente notificando la comunicación de inicio y la propuesta de liquidación (art. 137.2 de la LGT), que incluirá los derechos y

obligaciones del obligado tributario (art. 34 de la LGT).

El obligado tributario podrá presentar las alegaciones y los justificantes que estime oportunos (art. 138.3 de la LGT), en el plazo de diez días hábiles a contar a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta de liquidación (art.164.4 del RPGI).

El procedimiento de comprobación limitada terminará (art. 139.1 de la LGT):

- a) Por resolución expresa, una vez estudiadas las alegaciones presentadas.
- b) Por caducidad, transcurridos seis meses desde la notificación del acuerdo de inicio y propuesta de liquidación sin que haya sido notificada la resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de que el órgano de Inspección pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.
- c) Por la apertura de un procedimiento de inspección que incluya el objeto de la comprobación limitada efectuada.

#### **4.4. El procedimiento de inspección.**

Según establece el artículo 145.1 de la LGT “el procedimiento de inspección tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones.”.

Este procedimiento está regulado en el Capítulo IV “Actuaciones y procedimientos de inspección” del Título III “La aplicación de los tributos” de la LGT y en el Título V “Actuaciones y procedimiento de inspección” del RPGI.

Normalmente, los órganos de Inspección utilizan el procedimiento de inspección del IIVTNU para comprobar e investigar las herencias yacentes.

Se consideran “herencias yacentes” aquellas que se encuentran en el periodo transitorio que transcurre desde que fallece el causante hasta que se produce la aceptación de la herencia de manera formal.

En la práctica, estas transmisiones de bienes, “no son declarados por los causahabientes bien por ignorancia o bien por deseo de ganar la prescripción. Estos hechos, por su propia naturaleza, permanecen ocultos ante los ojos de la Administración tributaria y, solamente a través de una eficaz investigación pueden ser detectados y regularizados” (López León, 2013, pág. 342).

El Jefe de la Unidad Técnica de Inspección Tributaria una vez que tenga constancia del fallecimiento del causante y finalizado el plazo de declaración o autoliquidación del artículo 110.2 del TRLRHL, acordará el inicio del procedimiento de inspección.

El inicio de actuaciones inspectoras se notificará al representante de la herencia yacente “y de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección” (art. 45.3 de la LGT).

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 147.2 de la LGT, se le informará de los derechos y obligaciones de mayor importancia en el procedimiento de inspección.

En dicha notificación se requiere al representante de la herencia yacente para que comparezca por sí mismo o mediante persona debidamente autorizada, aportando los justificantes que estime conveniente, así como la siguiente documentación (arts. 151 y 152 de la LGT y arts. 90 y 171 del RPGI):

- En el caso de que la herencia esté formalizada en escritura pública, únicamente deberá aportar el protocolo de aceptación y adjudicación de herencia.
- En el caso de que la herencia esté yacente, deberá aportar:
  - Declaración de herederos.
  - Certificado de defunción del causante.
  - Libro de familia.
  - Certificado de últimas voluntades.
  - Testamento.
  - Fotocopia de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Escritura de propiedad del causante (compraventa, herencia, sentencia...).

La notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, interrumpe el plazo de prescripción del derecho que determine la deuda tributaria por el órgano de Inspección (art. 68.1.a) de la LGT.

El artículo 150.1.a) establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir con carácter general en el plazo de 18 meses.

Con la documentación aportada, los órganos de Inspección, podrán determinar la base imponible del IIVTNU y dar traslado al representante de la herencia yacente de la propuesta de liquidación y conceder trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho, todo ello de conformidad con los artículos 156.1 y 157.1 de la LGT.

El procedimiento de inspección terminará con las actas de inspección, que define el artículo 143.2 de la LGT como:

“Las actas son los documentos públicos que extienden la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma”.

Asimismo, regula la LGT en su artículo 154.1 tres tipos de actas a efectos de su tramitación:

- Actas con acuerdo (art. 155 de la LGT).
- Actas de conformidad (art. 156 de la LGT).
- Actas de disconformidad (art. 157 de la LGT).

## **5. Últimas modificaciones en la regulación del IIVTN**

### **5.1. Reducción de la base imponible como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general**

El Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, establece diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

Siguiendo a la profesora MOLINOS RUBIO, “una de las medidas adoptadas está dirigida a dotar de mayor autonomía financiera a los Ayuntamientos en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.” (Molinos Rubio, 2013, pág. 340).

El artículo 4 del citado Real Decreto-ley, modificó el apartado 3 del artículo 107 del TRLRHL y ha convertido en **potestativo** para los ayuntamientos la reducción de la base imponible del impuesto.

Cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos que hayan regulado la reducción, tomarán como valor del terreno el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales el coeficiente reductor establecido en sus correspondientes OOFF.

Los ayuntamientos podrán aplicar la reducción durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales y con el porcentaje máximo del 60%. Además, podrán aplicar el mismo tipo de reducción para los cinco primeros años o un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

Normalmente, los ayuntamientos aplican un mayor porcentaje de reducción en el primer año y van disminuyendo el coeficiente de reducción en los ejercicios siguientes.

Por otro lado, la reducción no se aplicará cuando el valor catastral resultante del procedimiento de valoración colectiva sea inferior al preexistente.

El valor catastral reducido, una vez aplicado el tipo de reducción al nuevo valor catastral, en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

Por último, el apartado dos del citado artículo 4 del Real Decreto-ley, añade una disposición transitoria, que quedó redactada de la siguiente forma:

“Disposición transitoria vigésima. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Con efectos exclusivos para el año 2012, aquellos municipios que no hubieran aprobado la ordenanza para el establecimiento de la reducción potestativa prevista en el apartado 3 del artículo 107 de esta Ley, en su redacción dada por el artículo 4 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, continuarán aplicando la reducción establecida en dicho apartado 3 en su redacción anterior al citado real decreto-ley.”

Tabla. 5.1 Resumen de las modificaciones tras la aplicación del Real Decreto-Ley 12/2012, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

AYUNTAMIENTOS.		ANTES DE SU APLICACIÓN	DESPUÉS DE SU APLICACIÓN
Aplicación de carácter:		OBLIGATORIO	POTESTATIVO
Porcentaje de aplicación	Máximo	60%	60%
	Mínimo	40%	0%
Cuando las OOFF no regulan el porcentaje de reducción, aplicamos:		60%	0%

Fuentes: Elaboración propia.

## 5.2. Transmisiones donde interviene la Sociedad de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB)

La disposición final octava de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, añade un apartado 4 en el artículo 104 del TRLRHL. Como ya comentábamos en el epígrafe 2.2.3, la nueva redacción del apartado 4 establece que no se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la SAREG.

Este apartado, fue modificado por la disposición final octava de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, añadiendo: “que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos”.

Finalmente el párrafo primero del apartado 4 del artículo 104 del TRLRHL ha quedado redactado como sigue:

“4. No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.”.

El segundo párrafo del apartado 4 del citado artículo establece que no se producirá el devengo del impuesto por las aportaciones o transmisiones realizadas por SAREB a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediato anterior a la transmisión o como consecuencia de la misma.

Tampoco se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la SAREB, o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objetivo social a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

Es importante señalar que en la posterior transmisión de los inmuebles realizada por SAREB a un tercero, se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión de dichos inmuebles a la SAREG.

### **5.3. Dación en pago de la vivienda habitual**

Como consecuencia de la crisis económica, muchos deudores hipotecarios que no podían hacer frente al pago de la hipoteca, tuvieron que llegar a un acuerdo con la entidad financiera acreedora para entregar la vivienda habitual en dación en pago.

Además de sufrir la pérdida de su vivienda, tenían que pagar el IIVTNU que gravaba un incremento inexistente.

Para intentar solucionar esta injusticia, el Gobierno modificó el TRLRHL, añadiendo un apartado 3 al artículo 106 del citado Texto Refundido, que tenía la siguiente redacción:

“3. En las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación de pago de sus vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.”

Este apartado fue suprimido por el número 2 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, que añade una letra c) en el apartado 1 del artículo 105 del TRLRHL, con efecto desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imposables anteriores a dicha fecha no prescritos.

De la lectura del artículo 105.1.c) podemos deducir que se exigen los siguientes requisitos para que los ayuntamientos concedan la exención del IIVTNU:

- Que la dación en pago sea de la vivienda habitual del deudor o de su garante.
- Se entenderá por vivienda habitual aquella en que estuviese empadronado el transmitente ininterrumpidamente 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.
- Que la dación en pago sea para cancelar las deudas hipotecarias garantizadas con la vivienda habitual.
- Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda habitual, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.
- Que las deudas hipotecarias se hayan contraído con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.
- Que en el momento de la dación de pago o la ejecución hipotecaria, ni el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar disponga de otros bienes para hacer frente a la totalidad de la deuda hipotecaria.

#### **5.4. Bonificación de la cuota líquida por especial interés o utilidad municipal.**

La bonificación de la cuota líquida ha sido añadida por el apartado primero del artículo 7 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas

en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

El legislador, con la finalidad de potenciar la autonomía local para estimular actividades de especial interés o utilidad para el municipio, ha hecho extensiva al IIVTNU, la bonificación potestativa aplicable en el ICIO, IAE e IBI, cuando 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 (Preámbulo Ley 16/2013).

Se modifican los apartados 3 y 4 del artículo 108 del TRLRHL y se añaden a dicho artículo dos nuevos apartados, 5 y 6.

Pero en realidad, los apartados 3, 4 y 6, tienen idéntica redacción que en su anterior regulación y la única modificación que introduce esta ley, es el apartado 5 del artículo 108 del TRLRHL, que queda redactado de la siguiente forma:

“5. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los 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 dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.”

En nuestra opinión, los ayuntamientos con la finalidad de atraer inversiones a su término municipal, pueden incluir la bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra en el IIVTN, que unido a las bonificaciones del IAE e IBI incluidas por la Ley 16/2012 y a la ya existente del ICIO, pueden poner en peligro la financiación local y la competencia fiscal entre las EELL.

En este sentido, nos advierte, MARTÍN RODRÍGUEZ, “Las generosas bonificaciones potestativas sobre figuras capitales de la financiación local como el IBI, el IAE y el IIVTNU, pueden crear un novedoso clima de competencia fiscal que ponga en peligro la suficiencia financiera de los municipios” (Martín Rodríguez, 2014, pág. 52).

## **6. Declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y**

## **110.4 del TRLRHL.**

### **6.1. Introducción.**

La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) número 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, pero únicamente en la medida en que somete a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, es decir, siempre que grave una “plusvalía irreal”.

El Tribunal Constitucional (TC) considera que el IIVTNU vulnera el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 de la CE), ya que somete a tributación la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo, con independencia de que exista un incremento real de valor.

### **6.2. Antecedentes: las Sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC) sobre la normativa reguladora del IIVTNU en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava.**

La Sentencia núm. 59/2017 reitera la doctrina y reproduce los mismos argumentos que las SSTC de fecha 16 de febrero y 1 de marzo de 2017 (SSTC 26/2017 y 37/2017), referidas, respectivamente, a la normativa reguladora de este impuesto en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava.

Con estas tres Sentencias, se ha puesto punto y final a las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por varios Juzgados y Tribunales españoles.

#### **6.2.1. STC 26/2017 de fecha 16 de febrero de 2017, que declara inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Guipúzcoa (NFG).**

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Donostia, elevó al TC una cuestión de inconstitucionalidad en relación con los arts. 1.4 y 7.4, de la NFG, por posible infracción tanto del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad (art. 31 CE), como el derecho de defensa (art. 24 CE).

En la citada cuestión, un claro ejemplo de inexistencia de incremento de valor de los terrenos, la entidad mercantil Bitarte, S.A., vendió un bien inmueble de naturaleza urbana sito en el término municipal de Irún, por importe de 600.000€, que había sido adquirido por un importe de 3.101.222,45€.

Dicha transmisión originó una liquidación tributaria por el IIVTNU, girada por el Ayuntamiento de Irún, por una cuantía de 17.899,44€.

El Alto Tribunal declaró inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la NFG, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor. Para el TC, la Norma Foral no es, con carácter general, contraria a la CE, lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones que no presentan aumento de valor del terreno urbano en el momento de la transmisión.

Además, el TC llega a la conclusión, que la norma foral vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), porque somete a tributación situaciones de no incremento, o incluso, de decremento, únicamente por ser titular de un terreno de naturaleza urbana durante un período de tiempo.

El Constitucional declara que el legislador no puede establecer un impuesto, “en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia (STC 26/2017 de 16 de febrero, FJ 2)”.

**6.2.2. STC 37/2017 de fecha 1 de marzo de 2017, que declara inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Álava (NFA).**

Dos semanas después de la STC núm. 26/2007, el Alto Tribunal declaró inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2.a) y 7.4, de la NFA (STC 37/2017, de 19 marzo).

El TC, resuelve la inconstitucionalidad promovida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Vitoria-Gasteiz, en relación con los arts. 1.4 y 7.4, de la NFA. El sentido de la nueva Sentencia, con similar doctrina y argumentación, fue casi idéntica a la STC 26/2017.

Las dos Sentencias del TC, obligan al legislador, en su libertad de configuración, a llevar “a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana” (STC 26/2017 de 16 de febrero, FJ 7) y (STC 37/2017 de 1 de marzo, FJ 5), con la finalidad de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación.

- En cumplimiento de la STC 26/2017, poco tiempo después y por razones de urgencia, el Consejo de Gobierno Foral aprobó el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU.

En el apartado 1 y 2 del artículo único de determinación del incremento de valor

de los terrenos de naturaleza urbana establece que, para que nazca la obligación tributaria principal del IIVTNU será necesaria la existencia de incremento de valor de los terrenos.

Dicha existencia de incremento, se determinará por comparación del valor de adquisición y el valor de transmisión de la propiedad.

- El mismo día y con el objeto de dar respuesta normativa inmediata a la STC 37/2017, el Consejo de Gobierno Foral también aprobó el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, relacionado con el IIVTNU, cuyo artículo único añade una disposición adicional a la NFA, con idéntica regulación al Decreto Foral-Norma 2/2017.

### **6.3. La esperada y previsible STC en relación con la Ley estatal reguladora de las Haciendas Locales**

Los ayuntamientos y los órganos judiciales, estaban esperando la STC núm. 59/2017, de 11 de mayo de 2017, que como era previsible y con idéntica argumentación que las sentencias del epígrafe anterior, ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL.

#### **6.3.1. Antecedentes: la interposición de una cuestión de inconstitucionalidad.**

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Jerez de la Frontera presentó el día 14 de septiembre de 2016 una cuestión de inconstitucionalidad en el registro general del TC, por presunta vulneración del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), del artículo 107 del citado Texto Refundido que “acoge una regla para la determinación de los incrementos de valor que tiene un carácter imperativo, sin que exista ningún precepto que prevea la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías municipales” (STC 59/2017 Fundamento de Hecho Tercero). En la citada cuestión, la sociedad mercantil Rentas y Vitalicios, S.L., adquirió unos terrenos en el año 2003, sobre los que edificó 73 viviendas, que posteriormente fueron adjudicadas en procedimiento de ejecución hipotecaria por el 50% del valor de tasación a la entidad financiera Unicaja Banco, S.A.U.

Como consecuencia de la transmisión el Ayuntamiento de Jerez de la frontera giró una serie de liquidaciones del IIVTNU.

El órgano judicial, plantea la cuestión de inconstitucionalidad, ya que el artículo 107 del TRLRHL solo admite como resultado liquidaciones positivas y por tanto, vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, al no contemplar la existencia de decremento al momento de la transmisión de los inmuebles de naturaleza urbana.

### **6.3.2. Alegaciones del Abogado del Estado y del Fiscal General del Estado**

El Abogado del Estado en su escrito de alegaciones, realiza dos precisiones previas:

1. Que el art. 107 del TRLRHL, “no sería inconstitucional en todo caso, sino solo en la medida en que no hubiese un incremento de valor ni real ni cierto”.
2. Que el órgano judicial, plantea la cuestión de inconstitucionalidad de la totalidad del citado artículo 107 y que tratándose “de una liquidación por la transmisión en ejecución hipotecaria de dos fincas, debería quedar fuera del planteamiento el apartado 2, subapartados b), c) y d), de ese precepto, pues no serían relevantes para adoptar una resolución en el proceso” (STC 59/2017 Fundamento de Hecho sexto).

Una vez hechas las anteriores precisiones, el Abogado del Estado sostiene, “que se confunde el «valor real» con el «valor catastral», pues el tributo no pretende gravar incrementos reales, al haber optado el legislador por calcular el incremento de valor derivado de la transmisión de un bien inmueble de naturaleza urbana de forma objetiva, sin atender a las circunstancias del caso concreto” (STC 59/2017 de 11 de mayo, FJ 2).

Además, señala el Abogado del Estado en sus alegaciones, que el propio texto normativo del IIVTNU, regula las medidas para paliar los efectos negativos de la crisis del mercado inmobiliario:

- Los ayuntamientos podrán aplicar una reducción de los valores catastrales de hasta un 60% durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales siguientes a su revisión.
- Igualmente, podrán solicitar a la Dirección General del Catastro, la actualización, incluso a la baja, de los valores catastrales (art. 32 TRLCI).

Por otro lado, el Fiscal General del Estado, con fundamento en las sentencias estudiadas en los epígrafes 6.2.1 y 6.2.2 de este capítulo, “considera que debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 LHL, «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor»; habida cuenta que la redacción de los preceptos ahora cuestionados es idéntica a la declarada inconstitucional en aquellas Sentencias” (STC 59/2017 de 11 de mayo, FJ 2).

En el escrito de alegaciones el Fiscal General del Estado, señala que debe declararse la inconstitucionalidad y nulidad del art. 110.4 del TRLRHL, aunque no haya sido incluida en la cuestión de inconstitucionalidad por el órgano judicial, ya que impide tomar en consideración los supuestos de decremento del valor y dada la íntima relación existente

entre este precepto y el artículo 107 de la misma Ley, razón por la cual, en las SSTC 26/2017 y 37/2017, se declaró también inconstitucional el art.7.4 de las normas forales enjuiciadas.

### **6.3.3. La doctrina dimanante de los fundamentos jurídicos**

El Alto Tribunal señala que el órgano judicial ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 107 del TRLRHL, por posible infracción del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE).

El TC, antes de dar respuesta a la cuestión planteada, y como señala el Abogado del Estado en sus alegaciones, excluye del objeto de la cuestión, los apartados b) c) y d) del artículo 107.2 del TRLRHL.

Además, como señala el Fiscal General del Estado, el TC ya se han pronunciado sobre una duda de constitucionalidad sustancialmente idéntica a la ahora planteada en las Sentencias del Tribunal Constitucional números 26/2017 y 37/2017 de las normas forales.

El Alto Tribunal considera que el IIVTNU vulnera el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 de la CE), ya que somete a tributación la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo, con independencia de que exista un incremento real.

En relación con las alegaciones planteadas por la Abogacía del Estado, ninguna de las dos pretensiones salva las conclusiones alcanzadas anteriormente por el TC, ya que la reducción del valor catastral en hasta el 60% durante los cinco primeros años (art.107.3 del TRLRHL) y la actualización a la baja de los valores catastrales del artículo 32 del TRLCI, servirían para minorar el importe de la liquidaciones del IIVTNU, pero no para evitarlas en los casos de situaciones inexpresivas de capacidad económica, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

### **6.3.4. El fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017.**

El fallo de la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) número 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, “pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor” (Fallo de la STC 59/2017 de 11 de mayo).

El Alto Tribunal ha incluido en la Sentencia el artículo 110.4 del TRLRHL, “al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de

capacidad económica” {STC 59/2017 de 11 de mayo, FJ 5 b)}.

Por último, como señalan las dos Sentencia anteriores del TC, la nueva STC obliga al legislador, en su libertad de configuración, a llevar “a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”{STC 59/2017 de 11 de mayo, 5 c)}, con la finalidad de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación.

#### **6.4. Efectos de la Sentencia nº 59/2017, del Tribunal Constitucional**

Los ayuntamientos y órganos judiciales siguen esperando que el legislador lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU.

En este epígrafe analizaremos las consecuencias derivadas de la STC núm. 59/2017, de 11 de mayo de 2017, al declarar inconstitucionales diversos artículos del TRLRHL y no haber acotado la Sentencia los efectos en el tiempo de su pronunciamiento.

Según establece el art. 38 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC) “Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado”.

La citada Sentencia, se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el día 15 de junio de 2017, por tanto, comenzó a producir efectos desde el día 15 de junio de 2017.

##### **6.4.1. Devengos del IIVTNU, de fecha posterior al 15 de junio de 2017.**

En el caso de devengos del IIVTNU producidos con posterioridad al día 15 de junio de 2017, para CASANA MERINO “la cuestión está relativamente clara: el obligado tributario sigue teniendo obligación de declarar con arreglo a la redacción actual del TRLRHL y en los casos en que se graven plusvalías inexistentes, podrá recurrir la liquidación o solicitar la rectificación de la autoliquidación” (Casana Merino, 2017, pág 162).

En este sentido, el profesor ÁLVAREZ GARCIA diferencia entre el régimen de autoliquidaciones y declaraciones:

- “Autoliquidaciones: presentación de la autoliquidación, instando la rectificación de la misma con la correspondiente solicitud de devolución de ingresos indebidos.
- Declaración: presentación de la misma e interposición de recurso de

reposición alegando la inconstitucionalidad de la norma” (Álvarez García, 2017, pág. 11).

Igualmente, MORENO SERRANO, afirma que "si el Ayuntamiento tiene establecido el sistema de autoliquidación, el contribuyente podrá rectificar la misma, siempre y cuando no haya prescrito su derecho” (Moreno Serrano, 2017).

Por otro lado, la mayoría de las EELL están generando las pertinentes liquidaciones, y posteriormente, en vía de recurso de reposición o contencioso-administrativo, el obligado tributario podrá recurrir la inexistencia de incremento de valor y, en el caso que efectivamente concurren tales circunstancias, se procedería a anular la liquidación recurrida.

A fecha de hoy, ésta práctica habitual de seguir generando la pertinente liquidación y obligando al sujeto pasivo a interponer el recurso de reposición o rectificación, con las consecuente molestia que ello genera, podría solventarse si sólo se liquidarán las declaraciones próximas a caducar (art. 104 de la LGT), y dejando el resto de declaraciones pendientes hasta que el legislador llevase a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del IIVTNU.

#### **6.4.2. Devengos del IIVTNU, de fecha anterior al 15 de junio de 2017.**

En principio debemos diferenciar entre liquidaciones que hubiesen sido recurridas en plazo y las liquidaciones que hubiesen adquirido firmeza.

En relación con las liquidaciones que hubiesen sido recurridas alegando inexistencia de incremento de valor, corresponderá al órgano administrativo o judicial, comprobar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y en caso afirmativo, procedería anular las liquidaciones recurridas.

En relación con las liquidaciones firmes, para el Letrado DIAZ REVORIO:

“El artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, prevé que cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.

Queda por tanto vedada la posibilidad de instar una pretensión autónoma que pudiese reabrir los cauces administrativos y los plazos ordinario para efectuar la reclamación de las cantidades indebidamente pagadas (STSJ de Galicia de 1 de

febrero de 2017, Recurso 15225/2016), debiendo por tanto acudir a alguna de las vías tasadas de los artículos 216 y 244 LGT.” (Díaz Revorio, 2017).

Por lo contrario, para MORENO SERRANO:

“no procede la revisión de las mismas, pues supondría un ataque directo al principio de seguridad consagrado en la CE. (...) Tal y como indica SESMA SÁNCHEZ «admitir que la invalidez de la norma, especialmente si es por inconstitucionalidad, significa la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones afectadas y que, por consiguiente, puede ejercitarse sin límite temporal alguno e incluso en aquellos supuestos en los que la sentencia de inconstitucionalidad pretenda limitar los efectos hacia el pasado de la misma, como sostiene algún autor, significaría un caos jurídico absoluto»” (Moreno Serrano, 2017).

En el mismo sentido, para CASANA MERINO, las liquidaciones firmes correspondientes a las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a la publicación de la STC, no procederá ni la rectificación, ni la devolución de ingresos indebidos (Casana Merino, 2017, pág. 162).

Por otro lado, en los casos donde los ayuntamientos tengan establecido el régimen de autoliquidación, coincidimos con MORENO SERRANO, cuando afirma que los obligados tributarios podrán instar la rectificación de la autoliquidación dentro del plazo de prescripción en los supuestos que consideren que se han perjudicado sus intereses legítimos (arts. 120.3 y 66 de la LGT),

Por último, coincidimos con la profesora GUERVÓS MAÍLLO, cuando señala que otro de los efectos de la STC 59/2017 es que:

“hasta la aprobación de la modificación legislativa oportuna, nos encontramos en una situación similar a la existente antes de las sentencias del TC, de conformidad con los pronunciamientos judiciales de algunos juzgados y Tribunales Superiores de Justicia, que ya entonces estimaban los recursos interpuestos por sujetos pasivos que demostraban la inexistencia del hecho imponible del IIVTNU, al no existir un incremento de valor real de los terrenos” (Guervós Maíllo, 2017, pág. 272).

En este sentido, y siguiendo a CORVINOS BASECA, “El legislador no legisla pero los órganos jurisdiccionales siguen juzgando y resolviendo los recursos interpuestos contra las liquidaciones del Impuesto (y contra las desestimaciones de rectificación de las autoliquidaciones). Y al resolver los recursos, interpretan la sentencia del TC según su leal saber y entender (Corvinos Baseca, 2017).

CORVINOS BASECA, realiza la siguiente clasificación en función del sentido de las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo (Corvinos Baseca, 2017:

a. Interpretación **maximalista**:

- Sentencias que interpretan que la STC 59/2017 impide practicar liquidaciones y autoliquidaciones ante la falta de cobertura legal:
  - STSJ de Madrid 7443/2017, de 19 de julio.
  - STSJ de Castilla y León (Burgos) 3324/2017, de 22 de septiembre.
  - STSJ de Galicia 5360/2017, de 14 de julio.
  - STSJ de Cataluña 8459/2017, 30 de octubre.

b. Interpretación **moderada**:

- Sentencias que interpretan que la STC 59/2017 no impide practicar liquidaciones y autoliquidaciones, siempre que exista incremento del valor del suelo:
  - STSJ de Aragón 1099/2017 de 19 de julio.
  - STSJ de Murcia 1325/2017 de 14 de julio.
  - STSJ de Murcia 1641/2017 de 6 de octubre.
  - STSJ de la Comunidad Valencia 6379/2017, de 16 de noviembre.
- Sentencias que interpretan que la STC 59/2017 supone el desplazamiento de la carga de acreditar la existencia del incremento a los Ayuntamientos.
  - STSJ de la Comunidad Valencia 4675/2017, de 6 de julio.

## **7. Proposición de Ley de modificación del TRLRHL**

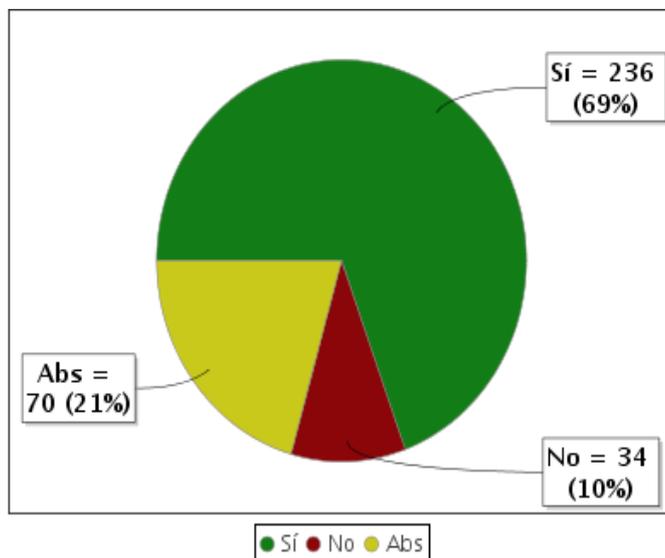
Como indicábamos anteriormente, el fallo de la STC 59/2017 obligaba al legislador, en su libertad de configuración, a llevar “a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana” {STC 59/2017 de 11 de mayo, 5 c)}.

Pronto veremos la luz al final del túnel, puesto que el Pleno del Congreso de los Diputados, el pasado 29 de mayo de 2018, ha tomado en consideración la Proposición de Ley del Grupo Parlamentario Popular presentada el día 27 de febrero de 2018, por la que se modifica el TRLRHL.

La Mesa del Congreso en la reunión celebrada el día 7 de junio de 2018, ha acordado encomendar su aprobación con competencia legislativa plena a la Comisión de

Hacienda y Función Pública, por el procedimiento de urgencia y abrir un plazo de ocho días hábiles en el que los Sres. Diputados y los Grupos Parlamentarios podrán presentar enmiendas.

Grafico 7.1 Toma de consideración de la proposición.



Fuente: Página web del Congreso de los Diputados.

A continuación, analizaremos la Proposición de Ley por la que se modifica el TRLRHL. En la exposición de motivos señala que la Ley tiene como objeto dar rápida respuesta al mandato del TC de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la STC 59/2017 de 11 de mayo.

Así, la Proposición de Ley, que consta de un único artículo y con efectos desde el 15 de junio de 2017, introduce en el apartado 5 del artículo 110, un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que el obligado tributario acredite que no ha obtenido incremento:

- El sujeto pasivo estará obligado a declarar la transmisión como no sujeta y aportar las pruebas que considere oportunas para acreditar la inexistencia de incremento de valor:
  - Transmisiones a título oneroso: valores reales de transmisión y adquisición del terreno que consten en los títulos que documenten la transmisión.
  - Transmisiones a título lucrativo: valores reales que consten en la correspondiente declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISyD).
- Los ayuntamientos podrán efectuar las correspondientes comprobaciones.

- Para el cómputo del número de años, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición.

Por otro lado, modifica el apartado 4 del artículo 110 del TRLRHL. En relación con las autoliquidaciones presentadas, los ayuntamientos podrán comprobar los valores declarados por el obligado tributario a los efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del citado artículo.

Además, desde la entrada en vigor de la Ley, se modifican los apartados 1 y 4 del artículo 107 del TRLRHL.

El Preámbulo de la Proposición de Ley expresa lo siguiente:

“con el objeto de mejorar técnicamente la determinación de la base imponible sustituye los porcentajes aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno, que serán actualizados anualmente, mediante norma con rango legal”.

El apartado 4 del citado artículo establece que:

“4.El periodo de generación del incremento de valor será el número de años transcurridos desde la fecha de adquisición del terreno hasta la fecha de su transmisión.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el período de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta únicamente el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:”

Tabla 7.1. Coeficientes máximos:

<b>Periodo de generación</b>	<b>Coeficiente</b>
<b>Inferior a 1 año</b>	<b>0,06</b>
<b>1 año</b>	<b>0,09</b>
<b>2 años</b>	<b>0,09</b>
<b>3 años</b>	<b>0,08</b>
<b>4 años</b>	<b>0,06</b>
<b>5 años</b>	<b>0,06</b>
<b>6 años</b>	<b>0,06</b>
<b>7 años</b>	<b>0,06</b>
<b>8 años</b>	<b>0,06</b>
<b>9 años</b>	<b>0,06</b>
<b>10 años</b>	<b>0,06</b>
<b>11 años</b>	<b>0,06</b>
<b>12 años</b>	<b>0,06</b>
<b>13 años</b>	<b>0,13</b>
<b>14 años</b>	<b>0,21</b>
<b>15 años</b>	<b>0,29</b>
<b>16 años</b>	<b>0,37</b>
<b>17 años</b>	<b>0,44</b>
<b>18 años</b>	<b>0,50</b>
<b>19 años</b>	<b>0,55</b>
<b>Igual o superior a 20 años</b>	<b>0,60</b>

Fuente: Proposición de Ley por la que se modifica el TRLRHL.

La actualización de los coeficientes máximos del cuadro anterior, podrán llevarse a cabo por Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE).

El último párrafo del apartado 4 del artículo 107 establece que si se actualizaran dichos coeficientes máximos, algunos de los coeficientes aprobados por la OF vigente resultara ser superior al nuevo coeficiente, se aplicará este directamente hasta que entre en vigor la nueva OF que corrija dicho exceso.

Para finalizar, la Ley regula en su disposición transitoria única que los ayuntamientos tendrán que modificar las OOFF en el plazo de cuatro meses desde la entrada en vigor de esta Ley.

Además, para la determinación de la base imponible del IIVTNU y hasta que se modifiquen las OOFF, se tomarán los coeficientes máximos establecidos en el cuadro anterior. No obstante, si el importe de la base imponible calculado por aplicación de lo dispuesto en la OF pendiente de adaptación a la nueva Ley, fuera menor, se tomará este último.

En nuestra opinión, a la Proposición de Ley le faltaría una segunda disposición

transitoria, similar a la disposición transitoria única aprobada por el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU, que diera respuestas a las siguientes preguntas:

- ¿Qué hacer con las liquidaciones firmes correspondientes a devengos anteriores al 15 de junio de 2017?
- ¿Qué hacer con las declaraciones presentadas que se han practicado a partir del 15 de junio de 2017 o están pendientes de liquidar, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha?
- ¿Qué hacer con las liquidaciones recurridas en reposición o en la vía contencioso administrativa?

Pues bien, el Decreto Foral-Norma 2/2017, al igual que el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, han dado respuesta a estas preguntas.

Por tanto, pensamos que la norma estatal, que se encuentra en estos días (11 al 21 de junio de 2018) en fase de enmiendas de la Proposición de Ley, añade otra disposición transitoria que aclare estas preguntas.

Por otro lado, entendemos que la Proposición de Ley solucionará aquellas transmisiones de bienes de naturaleza urbana sin incremento de valor, siempre y cuando que el obligado tributario aporte las pruebas necesarias que acreditan la inexistencia de dicho incremento.

## CONCLUSIONES

**Primera.-** Del análisis de los procedimientos de gestión e inspección del IIVTNU llegamos a la conclusión, que de todos los tributos de las Entidades Locales, el impuesto objeto de este estudio, es el que cuenta con las mayores fuentes de información: comunicaciones de notarios, Gerencias del Catastro, comunicaciones del otro interviniente en las operaciones de transmisión, etc.

**Segunda.-** Entre las modificaciones en la regulación del IIVTNU de los últimos años, entendemos que la más importante fue la exención por la transmisión realizada por los deudores hipotecarios que no podían hacer frente al pago de la hipoteca y tuvieron que llegar a un acuerdo con la entidad financiera acreedora para entregar la vivienda habitual en dación de pago.

En la práctica y con la STC 59/2017 de 11 de mayo, pensamos que la mitad de las daciones en pago de la vivienda habitual estarán exentas, siempre que cumplan los requisitos del artículo 105.1.c del TRLRHL y la otra mitad que no cumplan dichos requisitos, con la nueva regulación del Proyecto de Ley, estarán no sujetas al impuesto, ya que el valor de transmisión de la vivienda entregada en dación de pago, normalmente es inferior al valor de compra.

**Tercera.-** En relación con la bonificación del 95 por ciento de la cuota líquida por especial interés o utilidad municipal, analizada en el capítulo 5 de este estudio, entendemos que los ayuntamientos con la finalidad de atraer inversiones a su término municipal, pueden incluir dicha bonificación en el IIVTNU, que unido a las bonificaciones del IAE e IBI incluidas por la Ley y a la ya existente del ICIO, pueden poner en peligro la financiación local y la competencia fiscal entre las EELL.

**Cuarta.-** Como norma general, en los supuestos de no sujeción del IIVTNU que hemos estudiado en este trabajo (aportación de bienes a la sociedad ganancial, aportación de activos inmobiliarios a SAREB, etc.), el legislador establece que en la posterior transmisión de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión anterior.

El Proyecto de Ley de modificación del TRLRHL, regula un nuevo supuesto de no

sujeción, en cumplimiento de la STC 59/2017 de 11 de mayo, para los sujetos pasivos que acrediten inexistencia de incremento de valor de los terrenos, e incluye una novedad, “en los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto” (artículo único del Proyecto de Ley por el que se modifica el TRLRHL).

**Quinta.-** El TC (STC 59/2017 de 11 de mayo) considera que el IIVTNU vulnera el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 de la CE), ya que somete a tributación la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo, con independencia de que exista un incremento real.

**Sexta.-** En nuestra opinión, una de las medidas acertadas del Proyecto de Ley, es incluir el periodo de generación del impuesto inferior a un año, ya que estarán sujetas al impuesto, las transmisiones que realizan las Entidades Bancarias, cuyos bienes han sido adquiridos por dación de pago o adjudicación hipotecaria y transmitidos antes del año y que con la regulación actual no tributan.

**Séptima.-** Como indicábamos en el capítulo 7, pensamos que la norma estatal, que se encuentra en estos días (11 al 21 de junio de 2018) en fase de enmiendas de la Proposición de Ley, debería de añadir una segunda disposición transitoria similar a la aprobada por el Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el IIVTNU, que diera respuesta a las siguientes preguntas:

- ¿Qué hacer con las liquidaciones firmes correspondientes a devengos anteriores al 15 de junio de 2017?
- ¿Qué hacer con las declaraciones presentadas que se han practicado a partir del 15 de junio de 2017 o están pendientes de liquidar, correspondientes a devengos anteriores a dicha fecha?
- ¿Qué hacer con las liquidaciones recurridas en reposición?

**Octava.-** Por último, pensamos que una vez modificado el TRLRHL en cumplimiento de la citada STC 59/2017, de 11 de mayo, y regulado el alcance temporal en sus disposiciones transitorias, los empleados públicos de las Entidades Locales, tendrán menos dificultades en la gestión e inspección del IIVTNU.

## BIBLIOGRAFÍA

### LIBROS

---

Agúndez Fernández, F. (1990). *El impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*. (Editorial Comares ed.). Granada:

Álvarez Arroyo, F. (2004). *Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos (plusvalías)*. Madrid: Dykinson, S.L.

Amancio L. Plaza Vázquez, & M<sup>a</sup> Begoña Villaverde Gómez. (2005). *Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, S.A.

López León, J. (2002). *Gestión e inspección del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana* (1<sup>a</sup> ed.). Madrid: El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados.

López León, J. (2011). *Gestión e inspección del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana* (2<sup>o</sup> ed.). Las Rozas (Madrid): El Consultor de los Ayuntamientos (La Ley).

López León, J. (2013). *La inspección de los tributos locales* (1<sup>a</sup> ed.). Las Rozas (Madrid): El Consultor de los Ayuntamientos (La Ley).

### REVISTAS

---

Casana Merino, F. (2017). Los incrementos de valor inconstitucionales en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, (8), 147-163.

Chaves Galán, C. A. (2010). Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: Consecuencias fiscales del pacto de traslación de la obligación de pago al comprador de vivienda. *Anuario De La Facultad De Derecho*, (28), 329.

Guervós Maíllo, M. Á. (2017). La inconstitucionalidad de las "minusvalías" y propuesta de reforma del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, 5(2), 268.

Martín Rodríguez, J. M. (2014). Las nuevas bonificaciones potestativas por especial interés o utilidad municipal en IBI, IAE e IIVTNU. Análisis crítico a través del antecedente en el ICIO. *Tributos Locales* 116, 75-99.

Molinos Rubio, L. M. (2013). El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y la autonomía local: medidas tributarias y financieras. *Anuario Aragonés Del Gobierno Local*, 329.

## RECURSOS ELECTRÓNICOS

---

Álvarez García, S. (2017). Análisis de las sentencias del tribunal constitucional sobre el IIVTNU y sus consecuencias. Recuperado el 11 de junio de 2018 de:  
[http://www.economistas-sevilla.com/wp-content/uploads/328862\\_6307-11e7-96db0050569a455d\\_doc\\_santiago.pdf](http://www.economistas-sevilla.com/wp-content/uploads/328862_6307-11e7-96db0050569a455d_doc_santiago.pdf)

Agencia notarial de certificados. ANCERT. Recuperado el 11 de junio de 2018 de:  
<http://www.ancert.com/liferay/web/ancert/inicio>.

Moreno Serrano, B. (2017). Plusvalía: Una agonía que se podía haber evitado. Recuperado el 12 de junio de 2018 de: <https://boletinjuridico.gtt.es/plusvalia-una-agonia-que-se-podia-haber-evitado/>

Corvinos Baseca, P. (2017, noviembre,). Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: estado de la cuestión. Recuperado el 10 de junio de 2018 de: <http://pedrocorvinosabogado.es/impuesto-incremento-del-valor-los-terrenos-naturaleza-urbana-estado-la-cuestion/>

Díaz Revorio, E. (2017). La "plusvalía municipal" tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 de 11 de mayo. Recuperado el 11 de junio de 2018 de: <https://boletinjuridico.gtt.es/la-plusvalia-municipal-tras-la-sentencia-del-tribunal-constitucional-592017-de-11-de-mayo-2/>

## LEGISLACIÓN CONSULTADA

Constitución Española de 1978, (BOE núm. 311 de 29 de diciembre de 1978).

Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, (BOE de 5 de octubre de 1979).

Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de la Bases de Régimen Local, (BOE núm. 80 de 03 de abril de 1985).

Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE de 29 de junio de 1985).

Ley 39/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (BOE núm. 268 de 9 de noviembre de 1995).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302 de 18 de diciembre de 2003).

Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de Reestructuración y Resolución de Entidades de Crédito (BOE núm. 275 de 15 de noviembre de 2012).

Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE núm. 260 de 30 de octubre de 2013).

Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE núm. 252 de 17 de octubre de 2014)

Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, (BOE núm. 153 de 28 de junio de 2017).

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, (BOE núm. 58 de 8 de marzo de 2004).

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, (BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004).

Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el se introducen diversas medidas

tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE núm. 78 de 31 de marzo de 2012).

Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (BOE núm. 60 de 10 de marzo de 2012).

Real Decreto 1065//2017, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, (BOE núm. 213 de 5 de septiembre de 2007).

Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos (BOE núm. 276 de 16 de noviembre de 2012).

Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOTH A de 28 de agosto, suplemento).

Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo, por el que se modifica el Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOG núm. 64 de 31 de marzo 2017).

Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017, del Consejo de Gobierno Foral de 28 de marzo, relacionado con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOTH A núm. 40 de 5 de abril de 2017).

## **JURISPRUDENCIA CONSULTADA**

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 59/2017, de 11 mayo.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 26/2017, de 16 febrero.

España. Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 37/2017, de 1 marzo.

España. Tribunal Supremo (Sala Primera de los Civil) 180/2016, de 17 de marzo.

España. Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena). Sentencia núm. 7443/2017, de 19 julio.

España. Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda). Sentencia núm. 3324/2017, de 22 septiembre.

España. Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala del Contencioso-Administrativo, Sección Cuarta). Sentencia núm. 5360/2017, de 14 julio.

España. Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera). Sentencia núm. 8459/2017, de 30 octubre.

España. Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda). Sentencia núm. 1099/2017 de 19 julio.

España. Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda). Sentencia núm. 1325/2017 de 14 julio.

España. Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda). Sentencia núm. 1641/2017 de 6 octubre.

España. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secciones Tercera y Cuarta). Sentencia núm. 6379/2017, de 16 noviembre.

España. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valencia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera). Sentencia núm. 4675/2017, de 6 julio.