

La imposición municipal sobre plusvalías en la encrucijada. Cuestiones prácticas conflictivas y vías de reforma

Nicolás Sánchez García

*Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana
Profesor del CEF y la UDIMA*

Extracto

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) es un impuesto tradicional de las haciendas municipales, en el que existe una relevante sentencia del Tribunal Constitucional y otras muchas sentencias judiciales que han condicionado determinados aspectos del régimen jurídico del impuesto, que son merecedores de alguna explicación para poder ser entendidos en su integridad por los contribuyentes.

Está pendiente una reforma del régimen jurídico del impuesto para adaptarlo a la doctrina del Tribunal Constitucional, aunque el legislador no debería dejar pasar la ocasión de realizar una reforma integral, más ambiciosa, en el marco de un nuevo sistema tributario de los ayuntamientos.

En este contexto expresado, se han analizado diversos aspectos relevantes de la actual regulación del IIVTNU que se consideran de interés, con la finalidad de tener un completo conocimiento del impuesto, entre ellos el fundamento del impuesto y el fenómeno de doble imposición que se produce con otros impuestos del sistema tributario español que gravan las ganancias patrimoniales o incrementos de valor.

Se analiza la constitucionalidad del impuesto en su actual regulación, cuáles son los terrenos que se someten a gravamen en el impuesto, la existencia de supuestos de no sujeción que no están previstos de forma expresa en la normativa reguladora, las personas que asumen el pago del impuesto y las diferentes obligaciones formales existentes, prestando especial atención a las personas que pueden interponer recursos contra las liquidaciones tributarias, que es un tema sobre el que no existe una jurisprudencia uniforme.

Entre los temas que son objeto de análisis se encuentra la forma en que se calcula el incremento de valor sujeto a gravamen en el impuesto, cuestión que está necesitada de una importante reforma; al tiempo que se expresa la manera en que el Tribunal Supremo ha determinado que se calculan las minusvalías que no se encuentran sujetas al impuesto, dado que se trata de una cuestión no prevista legalmente.

También se tratan las bonificaciones que existen en la cuota íntegra del impuesto, si se gravan todos los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana y cuál es el periodo de generación, las actuaciones que desarrolla la Administración tributaria que gestiona el impuesto y los recursos que se pueden presentar para impugnar las liquidaciones tributarias y en qué plazos.

Palabras clave: plusvalías; incrementos de valor; minusvalías; doble imposición; reforma haciendas locales.

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) es un impuesto tradicional de las haciendas municipales, que ha recibido diversas denominaciones a lo largo de la historia¹, aunque siempre ha gravado una misma capacidad económica, las ganancias patrimoniales, incrementos de valor o plusvalías producidas con ocasión de la transmisión de un terreno de naturaleza urbana o de la constitución o transmisión de un derecho real sobre ellos.

En el IIVTNU es muy difícil que los recursos de los contribuyentes puedan tener éxito, debido a que su aplicación es muy sencilla y los ayuntamientos no suelen cometer errores en las liquidaciones que practican a los contribuyentes.

Hay que hacer notar, sin embargo, que existe una relevante sentencia del Tribunal Constitucional (TC) y otras muchas sentencias judiciales que han condicionado determinados aspectos del régimen jurídico del impuesto y que existen algunos preceptos de la LRHL² que son merecedores de alguna explicación para poder ser entendidos en su integridad por los contribuyentes.

Se está pendiente de la modificación de la LRHL para ajustar el régimen jurídico del IIVTNU a la doctrina del TC, aunque el legislador no debería dejar pasar la ocasión de realizar una reforma integral, más ambiciosa, en el marco de un nuevo sistema tributario de los ayuntamientos.

En el contexto expresado, se van a tratar a continuación diversos aspectos de la actual regulación del IIVTNU que se consideran de interés, con la finalidad de tener un completo conocimiento del impuesto.

¹ El Real Decreto de 13 de marzo de 1919 creó esta figura tributaria con la denominación de arbitrio de plusvalías, denominación que se repite en el Estatuto Municipal de 1924, en el Decreto de Ordenación Provisional de las Haciendas Locales de 1946 y en el Texto Refundido de la Ley de Régimen Local, aprobado por el Decreto de 24 de junio de 1955. Será en el año 1975, con la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto de Régimen Local y su posterior desarrollo en el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, donde se acoja la actual denominación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, expresión que se sigue manteniendo en la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

² 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.

1. ¿Cuál es el fundamento del IIVTNU?

El fundamento del IIVTNU es la participación de los municipios en las plusvalías que se originan por el diseño progresivo de las ciudades con el planeamiento urbanístico, así como por otras actuaciones urbanísticas, realización de obras y servicios públicos de los ayuntamientos, que suponen unas inversiones muy significativas y se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido³.

El Tribunal Supremo (TS) ha tenido ocasión de expresar que el IIVTNU ha de ser considerado como un derecho de la Administración municipal a participar en la plusvalía de los terrenos de propiedad particular, que deriva principalmente de la realización de obras, dotación de servicios públicos o de la actividad urbanística en ejecución de los planes, así como de cualquier otra circunstancia que sea ajena a la acción del propietario⁴.

El fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento real provocado por el titular del terreno por la diferencia entre unos precios de venta y compra, como se produce en otros impuestos del sistema tributario, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra, como es la instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.

El impuesto se utiliza como un medio de remover los obstáculos que se oponen a una utilización del suelo de acuerdo con el interés general y como freno a la especulación que con tanta frecuencia sufren los bienes inmuebles, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 47 de la CE⁵, orientado a garantizar el derecho de todos los españoles a una vivienda digna.

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos, justificación que ha sido tradicionalmente reconocida por la jurisprudencia del TS, que ha precisado que el fundamento del impuesto también se encuentra en razones de equidad⁶.

En determinadas ocasiones puede plantearse si es exigible el IIVTNU en los supuestos en que el incremento del valor de los terrenos se produce por las actuaciones de los propietarios, utilizando determinados instrumentos urbanísticos, como pueden ser la cesión obli-

³ Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176); Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–); Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0153/2014, de 23 de enero (NFC050252).

⁴ STS de 13 de septiembre de 1996 (rec. núm. 1246/1991 –NFJ004531–).

⁵ Constitución española.

⁶ SSTS de 12 de febrero de 2002 (rec. núm. 8053/1996 –NFJ011711–), de 5 de febrero de 2001 y de 20 de abril de 1978.

gatoria y gratuita de suelo en favor de las entidades locales, con la finalidad de que estas lo destinen a viales, servicios y dotaciones públicas. En relación con estos supuestos hay que significar que la regulación del IIVTNU es independiente de la legislación urbanística y no existen mecanismos para que en estos supuestos no se aplique el impuesto, donde el incremento de valor se calcula en función del valor catastral del suelo y del número de años que se integran en el periodo impositivo del impuesto.

En el contexto expresado, parece razonable que los ayuntamientos cuenten en sus sistemas tributarios propios con un impuesto que grava las plusvalías, aunque deberían garantizarse dos cuestiones:

- Que el impuesto grave incrementos de valor reales de los sujetos pasivos y no los que se obtienen como consecuencia de unos mecanismos objetivos alejados de los valores reales de los terrenos, deflactando los efectos de la devaluación monetaria, de forma que no pueda ser confiscatorio.
- Que existan mecanismos efectivos de coordinación entre el IIVTNU y el resto de los impuestos del sistema tributario español que gravan los incrementos de valor de los terrenos.

2. ¿Grava el IIVTNU la misma capacidad económica que otros impuestos del sistema tributario español? ¿Se produce un fenómeno de doble imposición?

El IIVTNU es un impuesto que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana 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 terrenos⁷.

El IIVTNU grava una capacidad económica que someten a gravamen otros impuestos del sistema tributario español y, en este contexto, se puede afirmar que este impuesto coincide en gravar una manifestación de capacidad económica que es gravada en los siguientes impuestos:

- El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), que grava las ganancias patrimoniales, que son las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel⁸.

⁷ Artículo 104.1 de la LRHL.

⁸ Artículos 6.2 d) y 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

- El hecho imponible del impuesto sobre sociedades (IS) es la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen, entre las que se encuentran las ganancias patrimoniales, que forman parte de los beneficios extraordinarios de las sociedades de capital⁹.
- Las ganancias patrimoniales también se sujetan a gravamen en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), en el supuesto de personas físicas o jurídicas no residentes en España¹⁰.
- Los incrementos de patrimonio obtenidos como consecuencia de bienes a título lucrativo por las personas físicas se gravan en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD)¹¹, aunque si se trata de personas jurídicas están sujetas al IS.

En estos impuestos se produce el fenómeno de la doble imposición, pues los incrementos de valor, ganancias patrimoniales o incrementos de patrimonio gravados en el IIVTNU también son gravados en los otros impuestos que se han comentado, aunque el campo de actuación del primero es más limitado, en la medida en que se ajusta a los que se han producido en los terrenos de naturaleza urbana, excluyendo el valor de las edificaciones.

La doble imposición se produce cuando un mismo hecho imponible es gravado dos veces en relación con un mismo sujeto pasivo y por el mismo periodo impositivo, que en este supuesto se produce por la colisión entre dos poderes tributarios, en el marco de un mismo ordenamiento jurídico.

En nuestro ordenamiento jurídico no existe una norma de rango constitucional que impida el fenómeno de la doble imposición, salvo la que determina que los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado¹². En relación con los tributos del Estado y los de los municipios no existe una norma similar, por lo que cabe concluir que es plenamente constitucional que los incrementos de valor de los terrenos sean gravados por más de un impuesto.

La conclusión anterior, sin embargo, no permite concluir que esta sea la situación deseable cuando el artículo 31.1 de la CE proclama la existencia de un sistema tributario justo. Sería deseable la introducción de mecanismos de coordinación entre el IIVTNU y el resto de impuestos citados, con la finalidad de evitar este fenómeno de la doble imposición.

⁹ Artículo 4.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹⁰ Artículo 13.1 i) del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

¹¹ Artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹² Artículo 6.2 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

El fenómeno de doble imposición que se produce es especialmente significativo, si se tiene en cuenta que en el IIVTNU los incrementos de valor se calculan en función de unos criterios objetivos que se establecen en las ordenanzas fiscales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 de la LRHL, de forma que se producen de manera automática en todos los supuestos, a diferencia de los otros impuestos que gravan esta manifestación de capacidad económica, en los que se gravan ganancias patrimoniales reales, que se calculan con los valores de adquisición y transmisión de los bienes inmuebles.

En el momento actual el único mecanismo de coordinación existente es que se puede considerar la cuota tributaria del IIVTNU como un gasto a deducir en el valor de transmisión de los bienes inmuebles en el IRPF¹³, sin que exista ningún mecanismo específico en el ISD, en la medida en que solo son deducibles las deudas tributarias del causante que satisfagan los herederos¹⁴.

El mecanismo más adecuado para suprimir el efecto de la doble imposición sería establecer la posibilidad de deducir la cuota tributaria del IIVTNU en las cuotas de los otros impuestos que gravan los incrementos de valor de los terrenos, pudiendo establecerse que la cuota del impuesto municipal, en ningún caso, pudiera ser mayor que las cuotas tributarias de los otros impuestos, de forma semejante a como se establece en la deducción para evitar la doble imposición internacional¹⁵.

Existe un precedente en el IRPF, en el que ha existido una deducción del 75% de la cuota del IIVTNU satisfecho por los sujetos pasivos en el ejercicio, cuando correspondía a alteraciones patrimoniales de las que hubieren derivado incrementos de patrimonio sujetos efectivamente al IRPF¹⁶.

3. ¿Es constitucional el IIVTNU?

La jurisprudencia del TC ha expresado de forma clara que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la CE en su configuración actual, en la medida en que solo ha declara-

¹³ Artículo 35.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁴ Artículo 13.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Consulta de la DGT V0213/2006, de 3 de febrero (NFC021924).

¹⁵ En el IRPF se establece en el artículo 80 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En el IS se establece en el artículo 31 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En el ISD se establece en el artículo 23 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

¹⁶ Artículo 78.7 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

do la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 107.1 y 2 a) de la LRHL, y únicamente en la medida en que no han previsto excluir del impuesto las situaciones inexpressivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor¹⁷.

La forma en que se determina el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el impuesto, que es un método objetivo, al margen de los valores reales de adquisición o de transmisión, o de los valores de mercado ha sido un tema discutido desde siempre en el régimen jurídico del impuesto.

Con el sistema vigente, que se recoge en el artículo 107 de la LRHL, referido al cálculo de la base imponible del impuesto, el incremento de valor se produce por imperativo legal, por el hecho de realizar el negocio jurídico de transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, o por haber constituido o transmitido un derecho real de goce limitativo de dominio sobre un bien de esta naturaleza, y siempre en función del periodo impositivo del impuesto, de forma que cuanto mayor es este, mayor es el incremento de valor; sin considerar los valores reales que se hacen constar en la escritura pública en la que se documenta el negocio jurídico que origina el hecho imponible.

La situación anterior se ha visto sensiblemente modificada por la doctrina del TC que ha manifestado que el incremento de valor del terreno debe ser exponente de una capacidad económica real o, por lo menos, potencial, de forma que cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, sino que se ha producido una disminución de valor de los terrenos, esa capacidad económica gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica, por lo que debe entenderse que estos supuestos no están sujetos al impuesto.

La citada jurisprudencia expulsó completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar la inexistencia de un incremento del valor del terreno, debiendo aplicarse esta doctrina a los supuestos de transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título, sea oneroso o lucrativo, así como a los supuestos de constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos¹⁸.

Se trata de una situación que es consecuencia de diversas cuestiones de inconstitucionalidad que habían sido interpuestas ante el TC, por entenderse que cuando el incremento de valor no es real, ni cierto, su aplicación podía conllevar consecuencias contrarias al prin-

¹⁷ SSTC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

¹⁸ SSTS de 8 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5214/2017 –NFJ071965–) y de 21 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4983/2017 –NFJ072052–).

cipio de capacidad económica consagrada en el artículo 31.1 de la CE, sin la posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo¹⁹.

El TC manifiesta que es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo.

En ningún caso se puede establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial y sea inexistente, virtual o ficticia. En este contexto, aun cuando es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto, sin embargo, una cosa es gravar una renta potencial, que es el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana, y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal.

El TC considera que el método objetivo de determinación de los incrementos de valor de los terrenos, al margen de los valores reales de adquisición y transmisión, es plenamente constitucional y no plantea ninguna objeción a su aplicación práctica.

En este sentido, el TS y otras instancias judiciales, en contra de lo sostenido por algunos tribunales superiores de justicia de distintas comunidades autónomas²⁰, afirma que carece de sentido interpretar que la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, por tanto, es erróneo descartar la posibilidad de girar liquidaciones por el impuesto, en tanto no se produzca la reforma legal del mismo²¹.

¹⁹ Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (SSTSJ) de Cataluña de 15 de marzo de 2016 (rec. núm. 123/2015 –NFJ064275–) y de 13 de mayo de 2016 (rec. núm. 11/2016 –NFJ064274–).

²⁰ SSTSJ de Castilla y León de 22 de septiembre de 2017 (rec. núm. 143/2018 –NFJ071978–); de Cataluña de 2 de marzo de 2017 (rec. núm. 138/2015 –NFJ067681–); de Navarra de 6 de febrero de 2018 (rec. núm. 535/2016 –NFJ069726–); de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–).

²¹ SSTS de 4 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6482/2017 –NFJ072245–), de 12 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6047/2017 –NFJ072246–), de 17 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6380/2017 –NFJ072218–), de 18 de diciembre de 2018 (rec. núm. 5484/2017 –NFJ072384–), de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 245/2018 –NFJ072373–), de 6 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5279/2017 –NFJ071967–), de 7 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4843/2017 –NFJ071966–), de 8 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5214/2017 –NFJ071965–), de 14 de noviembre de 2018 (recs. núms. 6148/2017 –NFJ072071– y 4542/2017 –NFJ072072–), de 21 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4983/2017 –NFJ072052–), de 17 de julio de 2018 (rec. núm. 3960/2017

Como complemento a esta doctrina, el TS ha negado la posibilidad de alterar el procedimiento de cálculo de la base imponible del impuesto previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, cuando dispone que, sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplicará el porcentaje anual determinado por el ayuntamiento respectivo, dentro de los límites que establece el precepto, en función del número de años transcurrido²².

4. ¿Cuáles son los terrenos que se someten a gravamen en el IIVTNU?

Los terrenos sujetos al IIVTNU deben tener la consideración de bienes inmuebles urbanos o de características especiales a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) en el momento del devengo del impuesto que, de acuerdo con el artículo 109.1 de la LRHL, se produce en la fecha en que se realiza la transmisión de los bienes inmuebles, o en la que se formaliza la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre el terreno, siendo irrelevante la situación urbanística que tuvieran los terrenos en el momento en que fueron adquiridos y la que hayan tenido durante todo el periodo de generación del incremento de valor²³.

Hay que tener en cuenta que lo que determina la sujeción al IIVTNU no es que el terreno objeto del negocio jurídico tenga, de forma efectiva, la condición de bien inmueble de naturaleza urbana o de características especiales a efectos del IBI, sino que debiera tenerla, en función de la calificación que el terreno reciba en el planeamiento urbanístico. En este contexto este es el dato relevante, aunque no le haya sido reconocida la condición de bien inmueble urbano por el catastro inmobiliario y no aparezca como tal en el padrón del IBI o que pague este impuesto como bien inmueble de naturaleza urbana²⁴.

Es posible que un bien inmueble continúe sujeto al IBI como bien rústico y, sin embargo, tribute en el IIVTNU, y así debe entenderse considerando que la calificación como inmuebles rústicos en el catastro inmobiliario o en el padrón del IBI correspondiente no es determinante de la calificación, a su vez, como tales a efectos de señalar su no sujeción en el IIVTNU; como, por lo demás, viene a confirmarlo el artículo 105.2 de la LRHL, al señalar que la con-

-NFJ072770-) y de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 -NFJ070779-); SSTSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2018; de Extremadura de 23 de noviembre de 2017 (rec. núm. 232/2017 -NFJ069397-); de la Comunitat Valenciana de 16 de noviembre de 2017 (rec. núm. 51/2016 -NFJ068042-).

²² STS de 14 de noviembre de 2018 (rec. núm. 6148/2017 -NFJ072071-).

²³ SSTS de 8 de abril de 2003 (rec. núm. 75/2002 -NFJ013968-) y de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 3262/1996 -NFJ011714-); SSTSJ de Cataluña de 13 de abril de 2012 (rec. núm. 287/2010 -NFJ048033-) y de 21 de julio de 2011 (rec. núm. 32/2010 -NFJ044330-); de Murcia de 24 de febrero de 2012 (rec. núm. 201/2010 -NFJ046977-).

²⁴ STSJ de las Islas Baleares de 12 de marzo de 1999 (rec. núm. 1107/1996 -NFJ008246-).

sideración de los inmuebles como rústicos debe entenderse con independencia de que estén o no contemplados como tales en el catastro inmobiliario o en el padrón de aquel²⁵.

En la sujeción al impuesto es imprescindible que el terreno tenga naturaleza urbana o de características especiales a efectos del IBI, pero no resulta determinante que esta consideración le haya sido reconocida por el catastro inmobiliario en el padrón del IBI, de forma que los retrasos en la asignación de valores catastrales imputables a la Dirección General del Catastro no determinan la no sujeción al IIVTNU²⁶.

Con carácter general no ostenta la condición de bien inmueble urbano a efectos del IIVTNU el suelo que carezca de un instrumento de planeamiento aprobado, en el que se establezcan las determinaciones para su desarrollo. Esta es la interpretación del precepto al que indirectamente se remite el artículo 104.2 de la LRHL para delimitar el ámbito de sujeción del impuesto y concretar cuándo un terreno es urbano²⁷.

En los supuestos en los que los terrenos no tengan todavía la condición de solar, ni ostenten la clasificación formal, según norma urbanística definitivamente aprobada y oportunamente publicada, de bienes inmuebles de naturaleza urbana, pero gocen de una vocación o expectativa inmediata de serlo, esta circunstancia ha determinado que la jurisprudencia del TS considere que se encuentran sujetos al IIVTNU²⁸.

Es precisamente esa posibilidad, virtual próxima de ser urbanizados y edificables, lo que provoca, incluso antes de que se cierre todo el *iter* procedimental de la clasificación urbanística, el incremento del valor y lo que determina que los interesados, fundados solo en esas inminentes expectativas, procedan a su adquisición o compra por precios que nada tienen que ver, ostensiblemente, con la naturaleza de puramente rústicos o agrícolas que se pretende atribuir al mismo²⁹.

Hay que hacer notar que uno de los casos más característicos en que se produce un incremento del valor en los terrenos es su cambio o transmutación de rústicos en urbanos, merced a la actividad urbanística municipal o a la aplicación de los instrumentos de orde-

²⁵ STSJ de Andalucía de 23 de junio de 2008 (rec. núm. 1128/2006 –NFJ032219–).

²⁶ SSTSJ de Canarias de 21 de noviembre de 2014 (rec. núm. 6/2014 –NFJ058019–); de Cataluña de 12 de enero de 2006 (rec. núm. 100/2005 –NFJ023051–).

²⁷ STS de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 –NFJ054558–); SSTSJ de Castilla-La Mancha de 15 de noviembre de 2017 (rec. núm. 280/2016 –NFJ069527–), de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 673/2016 –NFJ065553–) y de 6 de julio de 2015 (rec. núm. 849/2011 –NFJ060967–).

²⁸ SSTS de 13 de junio de 2001 (rec. núm. 3239/1996 –NFJ011150–) y de 14 de marzo de 2000 (rec. núm. 3025/1995 –NFJ011293–); SSTSJ de Aragón de 3 de noviembre de 2011 y de Galicia de 30 de noviembre de 2001 (rec. núm. 8594/1997 –NFJ011714–).

²⁹ SSTS de 13 de junio de 2001 (rec. núm. 3239/1996 –NFJ011150–) y de 14 de marzo de 2000 (rec. núm. 3025/1995 –NFJ011293–).

nación urbanística previstos en la legislación del suelo. Constituiría un contrasentido, en consecuencia, que esa fundamental diferencia de valor, producida como resultado de la transmutación o cambio en la naturaleza de los bienes a que acaba de hacerse indicación, escapara al objeto del gravamen del IIVTNU, por el hecho de que se interpretara que solo pueden tomarse en cuenta los incrementos de valor producidos en el periodo de tiempo en que los bienes en cuestión han podido legalmente conceptuarse como urbanos³⁰.

El incremento de valor de los terrenos que constituye el hecho imponible del IIVTNU se produce en el periodo de tiempo que media desde la adquisición de los terrenos hasta la enajenación de los mismos, o la constitución de derechos reales sobre ellos, aunque es en este último momento en el que se pone de manifiesto.

En virtud de la jurisprudencia del TS, para el cómputo de los años a tener en cuenta en la determinación de la base imponible resulta intrascendente la situación urbanística de los terrenos en el inicio del periodo impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que en el momento de la transmisión determinante del devengo tengan la condición de urbanos en los términos prevenidos para el IBI, o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables³¹.

Conforme se dispone en el artículo 104.2 de la LRHL, el segundo grupo de terrenos que están sujetos al impuesto, junto con los urbanos son los integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del IBI, que de acuerdo con el artículo 8.1 de la Ley del catastro inmobiliario (LCI) son un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble.

Los bienes inmuebles de características especiales, de acuerdo con el artículo 8.2 de la LCI, son los que se integran en los siguientes grupos:

- Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego.
- Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- Los aeropuertos y puertos comerciales.

³⁰ STS de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–).

³¹ SSTs de 8 de abril de 2003 (rec. núm. 75/2002 –NFJ013968–) y de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–); SSTSJ de Andalucía de 15 de diciembre de 2003 (rec. núm. 4360/1997 –NFJ016203–), de Canarias de 28 de mayo de 2003 (rec. núm. 190/2002 –NFJ015754–) y de la Comunitat Valenciana de 26 de noviembre de 2001 (rec. núm. 3136/1997 –NFJ014219–).

5. ¿Existen supuestos de no sujeción al IIVTNU no previstos de forma expresa en la LRHL?

Los supuestos de no sujeción son supuestos en los que no se realiza el hecho imponible del impuesto, por lo que no se produce el nacimiento de la obligación tributaria. En esto se diferencian de los supuestos de exención, donde sí se realiza el hecho imponible, pero un precepto legal determina que no se pague el impuesto.

Los supuestos de no sujeción, tal y como se definen en el artículo 20.2 de la LGT³², son un complemento que se utiliza para configurar el hecho imponible. En los supuestos en los que se enuncian estos supuestos, además de definir lo que es el hecho imponible en la ley propia del tributo, se realiza una delimitación negativa de lo que no constituye un hecho imponible.

Con carácter general el régimen jurídico del IIVTNU se encuentra recogido en la LRHL y es posteriormente desarrollado por las ordenanzas fiscales que aprueban los ayuntamientos. En el artículo 104 de la LRHL se mencionan determinados supuestos de no sujeción al impuesto, aunque han sido completados con los que se recogen en otros textos legales y con los que han sido reconocidos de forma expresa por la jurisprudencia del TS.

La aplicación práctica de los diferentes supuestos de no sujeción tiene algunas dificultades, en la medida en que en las ordenanzas fiscales del IIVTNU suelen recogerse los supuestos de no sujeción previstos en la LRHL, en algunos casos los previstos en otros textos legales, pero no es habitual hacer referencia a los supuestos reconocidos por la jurisprudencia.

Los supuestos de no sujeción que se recogen con carácter general en el artículo 104.2, 3 y 4 de la LRHL son los que hacen referencia a los terrenos de naturaleza rústica a efectos del IBI³³, determinados supuestos relacionados con la sociedad legal de gananciales o de transmisiones en favor de cónyuges o hijos³⁴ y las operaciones de reestructuración bancaria³⁵.

³² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³³ Son terrenos rústicos aquellos que se han calificado como urbanizable, pero no existen planes parciales, ni programas de actuación urbanística y carecen de cualquier dotación de servicios, de forma que no se han desarrollado urbanísticamente, careciendo en consecuencia de urbanización, pues para que adquiera esta condición hace falta un instrumento de gestión urbanística, con el fin de urbanizar los terrenos hasta convertirlos en aptos para edificar. STS de 30 de mayo de 2014 (rec. núm. 2362/2013 –NFJ054558–); SSTSJ de Castilla-La Mancha de 15 de noviembre de 2017 (rec. núm. 280/2016 –NFJ069527–) y de Murcia de 27 de diciembre de 2016 (rec. núm. 179/2016 –NFJ066418–).

³⁴ Aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que se realicen en pago de las citadas aportaciones en favor de los cónyuges, transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes, transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

³⁵ Aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, SA o por esta, y otras operaciones complementarias.

Los citados supuestos de no sujeción se completan con otros que se recogen de forma expresa en otras normas con rango legal:

- Las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que se regula en los artículos 76 a 89 de la Ley del IS³⁶.
- Transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que se realicen como consecuencia de operaciones relativas a los procesos de adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación, siempre que se ajusten plenamente a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, y al Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas³⁷.
- Transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos³⁸.

Estos supuestos de no sujeción no plantean problemas de aplicación, en la medida en que han sido establecidos con normas de rango de ley y se ajustan al principio de reserva de ley que rige para el establecimiento de los elementos esenciales de los tributos, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 31.3 de la CE y en el artículo 8 de la LGT.

Los supuestos de no sujeción que se aplican en el IIVTNU no finalizan con los supuestos anteriores, en la medida en que cabe citar los siguientes, que han sido reconocidos por la jurisprudencia:

- Los supuestos en los que el contribuyente pueda probar que se ha producido una minusvalía o disminución patrimonial, en la medida en que el impuesto no puede someter a gravamen situaciones que no presentaran un aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión. Se trata de un supuesto de no sujeción que los tribunales de justicia y los ayuntamientos están reconociendo como consecuencia de la jurisprudencia del TC³⁹.

³⁶ Se recoge en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³⁷ Se establece en el apartado 3 de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

³⁸ Se recoge en el artículo 23.7 del Real Decreto legislativo 7/2015, de 30 de octubre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana.

³⁹ SSTC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

- Las adjudicaciones de pisos o locales verificados por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas⁴⁰, aunque los supuestos en los que la transmisión del bien inmueble se realizara por la cooperativa en favor de una persona que no tuviera la condición de socio cooperativista de la sociedad cooperativa, sí que está sujeta al impuesto⁴¹.
- Cuando se produzca la consolidación del dominio que se cause en favor de los nudos propietarios cuando recuperan la integridad de la propiedad sobre un bien inmueble, como consecuencia del fallecimiento del titular de un usufructo vitalicio o de la extinción del usufructo por cualquier otra causa, con independencia de que fuera vitalicio o temporal⁴².
- Los actos extintivos del condominio o copropiedad, pues el copropietario era ya anteriormente partícipe de la titularidad dominical de los terrenos que, como consecuencia de la extinción, se le atribuyen. En estos supuestos lo que se produce es la mera o simple sustitución de una porción o cuota pro indiviso que venía correspondiendo de un modo abstracto sobre la totalidad del inmueble, que era objeto de comunidad a cada uno de los partícipes, por una porción material concreta que se les adjudica en propiedad exclusiva sin incremento alguno de valor⁴³.
- Cuando se atribuye a un heredero un bien inmueble cuyo valor supera la cuota hereditaria y con la finalidad de compensar a los demás herederos se les atribuye a estos una compensación en metálico. Estos supuestos solo son una determinación específica y concreta de las cuotas que originariamente se tenían, de forma que esta operación es una de las que se inscriben en el mecanismo de especificación o concreción de derechos que la propia partición significa⁴⁴.
- Los expedientes de dominio, que son unos procedimientos judiciales que permiten la inscripción de un título de dominio en el Registro de la Propiedad, en aquellos casos en los que se haya adquirido un bien inmueble de una persona que no lo tenía previamente inscrito a su nombre o cuando se tiene la titularidad de un bien inmueble que no aparece inscrito en el Registro de la Propiedad⁴⁵.

⁴⁰ SSTS de 18 de diciembre de 1995, de 8 de noviembre de 1993 y de 22 de julio de 1991.

⁴¹ Consulta de la DGT V2399/2009, de 26 de octubre (NFC036134).

⁴² STS de 16 de enero de 1999 (rec. núm. 3067/1998 –NFJ007269–).

⁴³ SSTS de 28 de junio de 1999 y de 22 de enero de 1993 (rec. núm. 2009/1990 –NFJ002339–); Consultas de la DGT V1001/2018, de 18 de abril (NFC068518); 29/2017, de 19 de septiembre (NFC066471), V1262/2017, de 23 de mayo (NFC065109), y V2589/2016, de 13 de junio (NFC060344).

⁴⁴ SSTS de 19 de diciembre de 1998 (rec. núm. 10422/1997 –NFJ007268–), de 17 de diciembre de 1997 (rec. núm. 9465/1996 –NFJ005989–) y de 11 de diciembre de 1991.

⁴⁵ STS de 21 de noviembre de 1994.

La situación expuesta no es la situación más adecuada, pues si todos los supuestos de no sujeción al IIVTNU se recogieran en el artículo 104 de la LRHL ello contribuiría a garantizar el principio de seguridad jurídica que se recoge en el artículo 9.3 de la CE y que resulta necesario para la aplicación práctica de los tributos.

Es cierto que algunos de los supuestos de no sujeción que no se mencionan en el artículo 104 de la LRHL son recogidos en algunas ordenanzas fiscales del IIVTNU aprobadas por los ayuntamientos, pero ni esta es una actuación uniforme, ni se hace mención a todos los supuestos que serían aplicables⁴⁶. Estas actuaciones facilitan que los contribuyentes conozcan determinados supuestos de no sujeción que se aplican en el impuesto, pero no es la opción más adecuada.

En consecuencia, resultaría conveniente que en una próxima reforma de la LRHL se recojan todos los supuestos de no sujeción aplicables en el IIVTNU, con la finalidad de facilitar que sean conocidos por los contribuyentes y garantizar una aplicación uniforme por parte de los ayuntamientos.

6. ¿Quiénes son los que asumen el pago del IIVTNU? ¿Qué obligaciones formales tienen quienes no son sujetos pasivos del impuesto? ¿Quiénes pueden presentar un recurso contra una liquidación tributaria?

Con carácter general la persona que asume el pago del impuesto es el sujeto pasivo, respecto al cual, en el artículo 106.1 de la LRHL, se distingue entre los supuestos en que se realiza un acto o negocio jurídico oneroso o gratuito, pudiéndose hacer las siguientes consideraciones:

- Los supuestos más comunes en los que se produce un acto jurídico o negocio oneroso son las compraventas de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio, a cambio de una contraprestación.
- Los supuestos más comunes en los que se produce un acto o negocio jurídico gratuito son los supuestos en los que se formaliza la donación de un bien inmueble, cuando se recibe un bien inmueble mediante herencia o legado, o cuando

⁴⁶ Las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos de Madrid y Valencia mencionan la referida a las cooperativas, el supuesto de disolución de una comunidad se recoge en la ordenanza del Ayuntamiento de Valencia, mientras que el resto de supuestos de no sujeción no se reúne en ninguna de las ordenanzas fiscales de los tres principales ayuntamientos del Estado. Se puede comprobar que ni estas son exhaustivas en los supuestos existentes ni son uniformes en los supuestos que recogen.

se constituyen o transmiten derechos reales de goce limitativos de dominio a título gratuito.

En relación con los actos o negocios jurídicos onerosos que constituyen un hecho imponible del impuesto, en el artículo 106.1 b) de la LRHL se dispone que serán sujetos pasivos los siguientes:

- En los supuestos de transmisiones de terrenos el sujeto pasivo contribuyente es el transmitente, que obtiene una cantidad de dinero en contraprestación y es el titular de la capacidad económica que se somete a tributación.
- En los supuestos de constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, el sujeto pasivo contribuyente es la persona que constituye el derecho, que obtiene un beneficio.
- En los supuestos de transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, el sujeto pasivo contribuyente es el que los transmite.

En relación con los actos o negocios jurídicos gratuitos que constituyen un hecho imponible del impuesto, en el artículo 106.1 a) de la LRHL se dispone que son sujetos pasivos los siguientes:

- En los supuestos de transmisiones de terrenos, el sujeto pasivo contribuyente es el adquirente, pues la capacidad económica que se somete a tributación se produce por recibir en su patrimonio un bien que antes no poseía y que se obtiene sin ninguna contraprestación.
- En los supuestos de constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, el sujeto pasivo contribuyente es la persona en favor de la cual se constituye el derecho real, que obtiene un beneficio concreto.
- En los supuestos de transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, el sujeto pasivo contribuyente es la persona a la que se le transmite el derecho real.

La Administración tributaria debe exigirle la deuda tributaria al sujeto pasivo del impuesto. En la normativa anterior a la LRHL, en los supuestos de negocios jurídicos onerosos, el adquirente era sujeto pasivo sustituto del contribuyente y la Administración tributaria podía exigirle la deuda tributaria a este, que estaba obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, o bien al sujeto pasivo contribuyente, que era el vendedor, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 36 de la LGT.

En la actualidad solo tiene la consideración de sujeto pasivo sustituto la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 34.5 de la LGT, que adquiera el terreno o

a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el sujeto pasivo contribuyente sea una persona física no residente en España, conforme se dispone en el artículo 106.2 de la LRHL.

Esta disposición se orienta a garantizar el pago de la deuda tributaria en unos supuestos en los que no existe una seguridad de que los sujetos pasivos contribuyentes lo vayan a realizar y en los que, posteriormente, la Administración tributaria municipal tendrá pocas expectativas de recaudar la deuda tributaria en vía de apremio, atendiendo a que estos no tienen la consideración de residentes en España y es probable que no dispongan de bienes que puedan ser embargados.

En los supuestos anteriores, la situación en la que queda el sujeto pasivo sustituto le obliga a tener en cuenta el pago de la deuda tributaria del IIVTNU, disponiendo en el correspondiente contrato la reducción de esta en la cuantía del precio de compra y que aquel asumirá el pago de la deuda tributaria.

Con independencia de esta circunstancia, conviene recordar que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 36.3 de la LGT, que dispone que el sujeto pasivo sustituto podrá exigir del sujeto pasivo contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa y, en la medida en que el artículo 106.2 de la LRHL no indica nada al respecto, cabe concluir que es de aplicación la regla establecida con carácter general.

En los supuestos de negocios jurídicos onerosos, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, y en los negocios jurídicos gratuitos, el transmitente o la persona que constituya o transmita del derecho real de goce limitativo de dominio, la única obligación que asumen es la de poner en conocimiento del ayuntamiento la realización del hecho imponible del impuesto, en los mismos plazos de los que dispone el sujeto pasivo para presentar la declaración, conforme se dispone en el artículo 110.6 a) y b) de la LRHL⁴⁷.

Hay que hacer notar, no obstante, que al amparo del principio de libertad de pactos que se recoge en el artículo 1.255 del Código Civil, las partes en una transmisión onerosa pueden acordar que una persona distinta del sujeto pasivo del impuesto asuma la obligación de pago de la deuda tributaria⁴⁸, situación que también se puede producir en las transmisiones lucrativas. En estos supuestos, esta circunstancia no tiene relevancia alguna en el ámbito tributario, dado que el artículo 17.5 de la LGT dispone que los elementos

⁴⁷ Consulta de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (DGCHT) de 19 de junio de 2000 (NFC011058). STSJ de Extremadura de 30 de julio de 2001 (rec. núm. 931/1998 –NFJ011227–).

⁴⁸ En el citado artículo 1.255 del Código Civil se indica que los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral y al orden público.

de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

En consecuencia, cabe concluir que la Administración tributaria municipal no queda vinculada por pactos privados contenidos en los contratos de compraventa, que solo producen efectos entre los contratantes, los cuales legitimarán, en su caso, al vendedor para repercutir el coste del impuesto sobre el que se obligó, pero que no produce un cambio en la persona del sujeto pasivo, ni el obligado al pago del tributo frente a la Administración.

En aplicación de los preceptos legales expresados, si el comprador cumple con la obligación asumida de pagar el impuesto lo hará por cuenta del sujeto pasivo, que es el vendedor, a cuyo nombre se expedirá el recibo correspondiente por parte de la Administración tributaria municipal⁴⁹.

En el supuesto de que el comprador no cumpliera con la obligación asumida de pago del impuesto, la Administración tributaria municipal no podrá actuar contra él, sino que deberá exigirle el pago del impuesto al vendedor, que es el único sujeto pasivo⁵⁰, al tiempo que este podrá exigirle en la jurisdicción civil la correspondiente indemnización por incumplimiento de una obligación asumida en un contrato⁵¹.

Ha sido una práctica habitual durante mucho tiempo que las partes intervinientes en un contrato de compraventa acordaran la persona obligada al pago del impuesto. Esta cuestión, sin embargo, ha evolucionado en los últimos años como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que considera que se puede producir un desequilibrio importante entre las partes cuando la cláusula contractual tenga una incidencia económica significativa en relación con el importe de la operación de que se trate, por lo que puede resultar una lesión suficientemente grave de la situación jurídica en la que se encuentra, como una restricción del contenido de los derechos que le confiere ese contrato, o bien de un obstáculo al ejercicio de estos, o también de que se le imponga una obligación adicional no prevista por las normas nacionales⁵².

En estos supuestos el TS ha confirmado que, con frecuencia, se lesiona la posición jurídica del consumidor protegido cuando se le transfiere, en su condición de adquirente, una deuda fiscal que le corresponde a la parte vendedora, la cual se beneficia del incremento del valor de la cosa vendida, ya incorporado en el precio, al imponer finalmente a la parte compradora el pago de un impuesto que tiene como base la misma plusvalía y cuyo impor-

⁴⁹ STSJ de Andalucía de 27 de marzo de 2000 (rec. núm. 1537/1996 –NFJ009940–).

⁵⁰ STSJ de Extremadura de 30 de julio de 2001 (rec. núm. 931/1998 –NFJ011227–).

⁵¹ STSJ de Andalucía de 24 de marzo de 2003 (rec. núm. 4121/1997 –NFJ014404–).

⁵² STJUE de 16 de enero de 2014 (asunto C-226/12 –NFJ053093–).

te esta no conoce en la fecha de celebración del contrato, soportando una incertidumbre sobre el alcance de su obligación⁵³.

Una reforma legislativa de la protección de los consumidores hace referencia a la existencia de cláusulas de carácter abusivo por las que se trasladen gastos que corresponden al vendedor, tal es el caso de los impuestos en los que el sujeto pasivo es el vendedor, o los gastos de las conexiones a los suministros generales de la vivienda, como el enganche del suministro de agua, alcantarillado, con el fin de evitar prácticas desleales que trasladan dichos gastos al consumidor por cláusulas no negociadas⁵⁴.

En la citada reforma legislativa se insiste en la necesidad de que el comprador tenga siempre información sobre las condiciones esenciales del contrato, en particular sobre sus condiciones jurídicas y económicas y la información sobre el precio completo, incluidos los impuestos, o presupuesto, en su caso. En toda información al consumidor sobre el precio de los bienes o servicios, incluida la publicidad, se informará del precio final completo, desglosando, en su caso, el importe de los incrementos o descuentos que sean de aplicación, de los gastos que se repercutan al consumidor y usuario y de los gastos adicionales por servicios accesorios, financiación u otras condiciones de pago similares.

En cualquier caso, ha de exigirse la buena fe como modelo de comportamiento y fuente de determinados deberes de conducta, de forma que este tipo de cláusulas serían nulas cuando se produce un desequilibrio entre las partes, en especial en aquellos supuestos en los que concurra la ausencia de información sobre la cuantía de la deuda tributaria, que pondría de manifiesto la ausencia de buena fe en la parte vendedora, de manera que sigue siendo habitual su utilización en los contratos de compraventa. La sanción de este tipo de cláusulas abusivas sería la nulidad que convierte en indebido y restituible lo pagado por el consumidor por ese concepto.

En el contexto expresado la situación ordinaria es que la deuda tributaria sea satisfecha por el sujeto pasivo contribuyente o sustituto, que tendrá la posibilidad de interponer los recursos y reclamaciones previstos en la normativa vigente⁵⁵. En los supuestos en los que un tercero hubiera asumido el pago de la deuda tributaria se ha venido negando la posibilidad de que este pudiera interponer recursos contra la liquidación tributaria del impuesto, pues se ha venido considerando que carecía de interés legítimo en la cuestión, pues no era el obligado tributario, salvo en los supuestos en los que el transmitente le hubiera conferi-

⁵³ SSTs de 17 de marzo de 2016 (rec. núm. 787/2014 –NCJ061210–), de 12 de marzo de 2014 (rec. núm. 184/2012 –NFJ054155–) y de 22 de octubre de 2014 (rec. núm. 2279/2012 –NFJ056594–).

⁵⁴ Exposición de motivos y artículo 1.7 de la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios.

⁵⁵ Con carácter general el recurso de reposición previsto en el artículo 14 de la LRHL, y en los municipios de gran población, la reclamación económico-administrativa prevista en el artículo 137 de la LBRL.

do su representación para que actuase en su nombre ante la Administración tributaria municipal, pudiéndole notificar la liquidación practicada⁵⁶.

En la jurisprudencia más reciente y en la doctrina administrativa, sin embargo, se reconoce que, con independencia de que nunca perderá su condición de contribuyente quien legalmente debe soportar la carga tributaria, incluso cuando realice su traslación a otras personas, tal conclusión no es transportable al plano procesal para negar la legitimación para impugnar las liquidaciones tributarias a quien ha asumido contractualmente la obligación de pagar la deuda tributaria, en aplicación del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.2 de la CE, en la medida en que tendría un beneficio económico en los supuestos de nulidad de la liquidación tributaria, sin que ello suponga un perjuicio para la Administración tributaria municipal y sus intereses legítimos⁵⁷.

7. ¿Cómo se calcula el incremento de valor sujeto a gravamen en el IIVTNU?

La determinación del incremento de valor gravado en el impuesto se realiza mediante un sistema de cálculo en función del valor catastral del terreno y de los porcentajes que haya determinado el ayuntamiento en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, de acuerdo con el artículo 107.4 de la LRHL, en función de los años de permanencia del terreno en el patrimonio del transmitente, sin tener en cuenta otros valores, como pueden ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición.

El legislador tuvo la posibilidad de escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, optando por no tener en cuenta la diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo haber sido dicha diferencia la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra⁵⁸.

En el IRPF, IS e IRNR las ganancias patrimoniales o incrementos de valor se determinan por comparación entre el valor de adquisición o el valor neto contable y el valor de

⁵⁶ SSTSJ de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 673/2016 –NFJ065553–) y de 2 de marzo de 2003; de Madrid de 16 de febrero de 2002 (rec. núm. 2286/1997 –NFJ012584–).

⁵⁷ SSTS de 13 de mayo de 2010 (rec. núm. 296/2005 –NFJ038990–) y de 13 de marzo de 1987 (NFJ061864); SSTSJ de Madrid de 5 de octubre de 2017 (rec. núm. 165/2017 –NFJ069343–), de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 –NFJ062670–) y de 24 de abril de 2002 (rec. núm. 26/2002 –NFJ014918–); Consulta de la DGT V0549/2017, de 2 de marzo (NFC064066).

⁵⁸ Consultas de la DGT V0153/2014, de 23 de enero (NFC050252), y 12/2013, de 17 de mayo (NFC047847).

transmisión de los bienes inmuebles, mientras que las ganancias patrimoniales o incrementos de valor gravados en el ISD se calculan en función del valor real de los bienes inmuebles recibidos.

Los mecanismos establecidos en los citados impuestos permiten que en la base imponible se integren ganancias patrimoniales o incrementos de valor reales, mientras que en el IIVTNU se calculan de acuerdo con una especie de estimación objetiva de bases imponibles, mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo, en el mismo sentido que la estimación objetiva prevista en el IRPF y en el impuesto sobre el valor añadido, con la diferencia de que en estos impuestos los sujetos pasivos pueden renunciar a este método y acogerse a la estimación directa de bases imponibles, en la que se tienen en cuenta datos reales de ingresos y gastos, mientras que en el IIVTNU es obligatorio.

Esta modalidad de estimación objetiva de bases imponibles supone una renuncia al régimen de estimación directa de bases imponibles recogido con carácter general en el artículo 51 de la LGT, lo cual suscita una serie de dudas acerca de si lo que se grava son incrementos de valor reales o ficticios y si, en definitiva, son auténticas manifestaciones de capacidad económica.

Los valores que se obtienen de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.4 de la LRHL constituyen una auténtica presunción *iuris et de iure*, que no admite prueba en contrario, salvo en los supuestos en los que se pueda probar que exista una disminución patrimonial, que no estará sujeta al impuesto. Salvo este supuesto, el sujeto pasivo no puede probar, en ningún caso, que el incremento de valor real es menor o no coincide con el que se obtiene de la aplicación de los mecanismos recogidos en el citado artículo 107.4 de la LRHL.

El TC no ha puesto de manifiesto ningún problema de inconstitucionalidad del actual método de determinación de la base imponible del impuesto, circunstancia que ha determinado que el TS haya concluido la necesidad de aplicar el artículo 107.4 en los términos en los que está redactado, negando la posibilidad de aplicar métodos alternativos para la determinación del incremento de valor sujeto al impuesto⁵⁹.

Esta opción ha sido ratificada por la doctrina administrativa⁶⁰ y la única excepción que ha destacado la jurisprudencia se expresa, con ocasión de analizar la existencia de una minusvalía, en el sentido de que si la plusvalía fuera muy escasa, la aplicación del artículo 107.1 y 2 a) de la LRHL suscitaría dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 de la CE, aunque no

⁵⁹ SSTS de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 4924/2017 –NFJ073056–), de 14 de noviembre de 2018 (recs. núms. 6148/2017 –NFJ072071– y 4542/2017 –NFJ072072–) y de 12 de febrero de 2002 (rec. núm. 8053/1996 –NFJ011711–); STSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2017 (rec. núm. 174/2016 –NFJ068738–).

⁶⁰ Consulta de la DGT 14/2014, de 20 de junio (NFC051522).

es una cuestión resuelta por el TC y, desde luego, no cabe acudir a criterios de determinación de la base imponible diferentes de los que se recogen en el artículo 107.4 de la LRHL⁶¹.

Se trata de un tema, sin embargo, que no está cerrado, pues el TS ha planteado una cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 107.1, 2 a) y 4 de la LRHL, habida cuenta de su eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad, que proclama el artículo 31.1 de la CE⁶².

Se plantea por el TS que la cuantificación de la base imponible del impuesto, en aquellos casos en los que como consecuencia de la venta del inmueble se ha generado una plusvalía, comprobable por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del inmueble que se reflejó en las correspondientes escrituras públicas, que resulta ser de menor importe que la cuota tributaria que deriva de la liquidación practicada, plantea serias dudas de compatibilidad con la primera de las exigencias que derivan de la interdicción de confiscatoriedad que consagra el artículo 31.1 de la CE, pues este principio exige no agotar la riqueza imponible que está en la base de la imposición so pretexto del deber de contribuir, y constituye un límite infranqueable a la progresividad del entero sistema tributario.

La sentencia del TC sobre la no sujeción de las minusvalías al IIVTNU, situación puesta de manifiesto con ocasión de la caída de precios del mercado inmobiliario no ha sido sino un avance de un tema en el que hay que profundizar, pues existen serias dudas de constitucionalidad sobre un impuesto que cuantifica los incrementos de valor de los terrenos sobre la base del valor catastral del bien inmueble y el número de años en los que se ha generado.

Como se puede comprobar, son muchas las cuestiones que se plantean respecto a la forma de determinar la base imponible en el IIVTNU. En este contexto, un estudio promovido por la Federación Española de Municipios y Provincias y desarrollado por un grupo de expertos académicos en financiación local (Suárez Pandiello, J. *et al.*, 2008), reconociendo el mantenimiento de este impuesto como una de las fuentes de financiación de los ayuntamientos, reconocía la necesidad de introducir algunas adaptaciones orientadas a mejorar su acomodo al principio de capacidad económica y una de las propuestas se refería a modificar la forma de determinar la base imponible del impuesto.

En el citado informe se manifiesta que una primera sugerencia, sin salirse de sistemas objetivos, sería sustituir el mecanismo actual por la comparación entre el valor administrativo del inmueble con el correspondiente al momento de la transmisión anterior. Sobre esa diferencia o incremento bruto del valor el ayuntamiento aplicaría, para determinar la base imponible, un porcentaje fijado por la ordenanza fiscal entre los mínimos y máximos que

⁶¹ STSJ de Castilla y León de 23 de julio de 2018 (rec. núm. 29/2018 –NFJ072081–).

⁶² Auto del TS de 1 de julio de 2019 (rec. núm. 981/2018 –NFJ074044–). El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 32 de Madrid ya planteó al TC esta misma cuestión, mediante el Auto de 8 de febrero de 2019 (rec. núm. 336/2018 –NFJ072945–).

autorice la norma legal, que podría ser diferente para distintas zonas o polígonos del municipio, en atención a la mayor o menor intensidad de la acción urbanística o, en general, de los servicios municipales que inciden en el valor de los inmuebles.

Una propuesta alternativa más ambiciosa consistiría en transformar el impuesto en uno nuevo y más amplio sobre las plusvalías inmobiliarias que gravase el incremento real de valor obtenido y que no se circunscribiera solo al terreno, sino también a las construcciones y que afectase a todos los inmuebles independientemente de su calificación urbanística. Este nuevo impuesto debería incorporar elementos de integración con otros tributos, fundamentalmente el IRPF y el ISD, a efectos de evitar problemas de doble imposición.

Lo que resulta evidente es que el poder legislativo debe promover una reforma de la forma en que se calculan los incrementos de valor de los terrenos sujetos al IIVTNU y concluir todos los proyectos que se han promovido en los últimos años, en los que se han desarrollado numerosas iniciativas y comisiones de estudio que no han conseguido sus objetivos.

Una alternativa práctica, sobre la base del actual sistema previsto en la LRHL debería fundamentarse en la determinación del incremento de valor por la comparación entre los valores declarados, o en su caso comprobados, en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) y en el ISD. Esta opción sería de muy fácil aplicación por los ayuntamientos y solo exigiría que el IIVTNU se pagara con posterioridad al pago de estos otros impuestos.

Una segunda medida que debería adoptarse, en todo caso, es la posibilidad de deducir en las cuotas íntegras del IRPF, IS, IRNR e ISD las cuotas satisfechas en el IIVTNU, con la finalidad de garantizar la autonomía local y evitar la doble imposición, en la medida en que resulta evidente que se está gravando la misma capacidad económica.

Estas medidas serían de muy sencilla aplicación y reconocerían de forma efectiva que las plusvalías de los terrenos deben ser objeto de un impuesto municipal, a diferencia de otras opciones planteadas, como sería la supresión del impuesto, con la consiguiente compensación a los municipios; la integración práctica del impuesto en el IBI; o que fuera un gravamen complementario del ITP y AJD.

8. ¿Cómo se determina que existe una minusvalía no sujeta al IIVTNU?

La aplicación del artículo 107 de la LRHL, referido a la base imponible del IIVTNU, determina que el incremento de valor se produce por imperativo legal, por el hecho de realizar el negocio jurídico de transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, o por haber constituido o transmitido un derecho real de goce limitativo de dominio sobre un bien de esta naturaleza, y siempre en función del periodo impositivo del impuesto, de

forma que cuanto mayor es este, mayor es el incremento de valor; sin considerar los valores reales que se hacen constar en la escritura pública en la que se documenta el negocio jurídico que origina el hecho imponible.

Este método de cálculo de la base imponible del impuesto es un método objetivo, que determinaba la existencia de incrementos en todos los casos y que eran más elevados conforme se incrementaba el periodo impositivo del impuesto. Esta situación se modificó por la jurisprudencia del TC que ha admitido la existencia de minusvalías, que no estarían sujetas al impuesto⁶³.

En la actualidad existe un supuesto de no sujeción al impuesto en los supuestos de existencia de una minusvalía patrimonial, con independencia de que no se recoge de forma expresa en la redacción vigente del artículo 104 de la LRHL. En estos supuestos los tribunales de justicia están reconociendo la no sujeción al impuesto, en cumplimiento de la jurisprudencia del TC, que determinó que eran contrarios a la Constitución aquellos supuestos en los que sometía a tributación situaciones que no presentaran un aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión, a pesar de que no se cuenta con cobertura legal⁶⁴.

El problema que se plantea es que, una vez expulsados del ordenamiento jurídico los artículos 107.2 y 110.4 de la LRHL, que fueron declarados inconstitucionales, por permitir el gravamen de las minusvalías patrimoniales, el TC manifiesta que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación en el impuesto es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, que debe 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.

Existía una proposición de ley para adaptar la LRHL a la jurisprudencia del TC que decayó por la disolución de las Cortes Generales y todavía no se ha propuesto un nuevo proyecto o proposición de ley con esta finalidad, aunque es previsible que cuando se formalice

⁶³ SSTC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

⁶⁴ SSTs de 11 y de 21 de diciembre, de 27 de junio de 2017; SSTSJ de Navarra de 6 de febrero de 2018 (rec. núm. 535/2016 –NFJ069726–); de Murcia de 23 de noviembre de 2017 (rec. núm. 181/2017 –NFJ069225–), de 28 de noviembre de 2017 (rec. núm. 140/2017 –NFJ069227–), de 14 de julio de 2017 (rec. núm. 90/2017 –NFJ068192–); de la Comunitat Valenciana de 6 de julio de 2017 (rec. núm. 3/2017 –NFJ068190–), de 4 de octubre de 2017 (rec. núm. 49/2017 –NFJ069023–) y de 24 de octubre de 2017 (rec. núm. 61/2016 –NFJ068998–); de Castilla y León de 9 de junio de 2017 (rec. núm. 2/2017 –NFJ067983–) y de 22 de septiembre de 2017 (rec. núm. 21/2017 –NFJ068463–); de Madrid de 19 de julio de 2017 (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–); de Extremadura de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 128/2017 –NFJ068189–).

responda a los mismos criterios básicos de la citada proposición, porque había sido negociada con la Federación Española de Municipios y Provincias⁶⁵.

En la citada reforma se proponía la creación del apartado 5 del artículo 104 de la LRHL para la introducción de un supuesto de no sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, para los supuestos en los que el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno, debiendo el sujeto pasivo declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor.

Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarían los efectivamente satisfechos respectivamente en la transmisión y adquisición del bien inmueble, que consten en los títulos que documenten la transmisión, o bien, en su caso, los comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble, en caso de que sean mayores a aquellos.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se tomaría por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del ISD, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel.

Como se ha comentado, es previsible que la reforma legislativa pendiente vaya en la línea apuntada, que ya se ha hecho efectiva en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, así como en Navarra, estableciéndose la comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio, como criterio para determinar la existencia de una minusvalía patrimonial.

Hasta el momento en que se produzca la reforma de la LRHL, la jurisprudencia viene exigiendo que sea el contribuyente el que aporte un principio de prueba sobre el no incremento del valor del terreno, pues no basta la mera negación de la existencia del hecho imponible y, de aportarse un elemento probatorio indicativo de tal circunstancia de hecho, es cuando a la Administración tributaria, si pretende cuestionar el decremento alegado, se le trasladaría la carga de probar la existencia de un efectivo incremento de valor del terreno⁶⁶.

⁶⁵ Proposición de ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. XII legislatura. Serie B: proposiciones de ley, 9 de marzo de 2018, n.º 225-1.

⁶⁶ SSTSJ de la Comunitat Valenciana de 6 de julio de 2017 (rec. núm. 3/2017 -NFJ068190-); de Extremadura de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 128/2017 -NFJ068189-); de Andalucía de 19 de enero de 2017 (rec. núm. 634/2016 -NFJ066186-).

Se han planteado diversas alternativas para la determinación de una minusvalía no sujeta al impuesto, la comparación entre los valores declarados en la adquisición y transmisión del bien inmueble, mediante la traslación al IIVTNU de los cálculos realizados en el IRPF para cuantificar las ganancias patrimoniales, por la translación al impuesto del concepto de valor real o valor de mercado previsto en el ITP y AJD, o mediante la comparación entre el valor catastral del suelo en el momento de la adquisición y enajenación.

En este sentido el TS señala que los valores consignados en las escrituras públicas, en la medida en que son expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto, bastaría como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto. En estos supuestos debería ser suficiente, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar a la parte contraria, al ayuntamiento gestor y liquidador del impuesto, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido⁶⁷.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas anteriores, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que consten en la correspondiente declaración del ISD, o bien el comprobado administrativamente por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión del impuesto que grava la transmisión en caso de que sea mayor a aquel⁶⁸.

Se puede concluir que es urgente la aprobación de la modificación de la LRHL para su adaptación en la jurisprudencia del TC, con la finalidad de garantizar el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9.3 de la CE, de forma que se recoja, tanto en el texto legal, como en las ordenanzas fiscales la no sujeción al impuesto de los supuestos en los que concurra una minusvalía patrimonial y la forma en que esta se determina.

Es necesario que exista un reconocimiento legislativo de estas realidades, con la finalidad de garantizar una aplicación homogénea y uniforme por todos los ayuntamientos es-

⁶⁷ SSTS de 4 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6482/2017 –NFJ072245–), de 12 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6047/2017 –NFJ072246–), de 17 de diciembre de 2018 (rec. núm. 6380/2017 –NFJ072218–), de 18 de diciembre de 2018 (rec. núm. 5484/2017 –NFJ072384–), de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 245/2018 –NFJ072373–), de 6 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5279/2017 –NFJ071967–), de 7 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4843/2017 –NFJ071966–), de 8 de noviembre de 2018 (rec. núm. 5214/2017 –NFJ071965–), de 14 de noviembre de 2018 (recs. núms. 6148/2017 –NFJ072071– y 4542/2017 –NFJ072072–), de 21 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4983/2017 –NFJ072052–), de 17 de julio de 2018 (rec. núm. 3960/2017 –NFJ072770–) y 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–); SSTSJ de Aragón de 27 de septiembre de 2018 (rec. núm. 143/2018 –NFJ071978–); de Andalucía de 14 de diciembre de 2017 (rec. núm. 925/2016 –NFJ070717–); de Murcia de 23 de noviembre de 2017 (rec. núm. 181/2017 –NFJ069225–) y de 28 de noviembre de 2017 (rec. núm. 140/2017 –NFJ069227–); de la Comunitat Valenciana de 30 de marzo de 2017 (rec. núm. 51/2016 –NFJ068042–).

⁶⁸ STS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–).

pañoles, sin necesidad de que los contribuyentes deban acudir a los tribunales de justicia para que les sean reconocidos sus derechos.

En cualquier caso, y como se ha expresado en el punto anterior, debería aprovecharse la coyuntura para promover una reforma más ambiciosa del régimen jurídico del IIVTNU, garantizando que grave incrementos de valor reales y no los que son consecuencia de la aplicación de un método objetivo de cálculo de las bases imponibles, frente al que los contribuyentes no pueden promover iniciativa alguna.

9. ¿Qué bonificaciones existen en la cuota íntegra del IIVTNU?

La cuota íntegra del impuesto es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del impuesto que establezca cada ayuntamiento en la correspondiente ordenanza fiscal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.1 de la LRHL, y la cuota líquida es el resultado de restar a aquella, en su caso, las bonificaciones aplicables en el impuesto.

La única bonificación obligatoria que se aplica con carácter general en el IIVTNU es la prevista en el artículo 159.2 de la LRHL, respecto a los supuestos en los que el impuesto se devenga en las ciudades de Ceuta y Melilla, por los terrenos situados en estas ciudades. En estos supuestos se aplica una bonificación del 50%, con independencia de que se recoja de forma expresa en las ordenanzas fiscales del impuesto.

En el IIVTNU se pueden aplicar, asimismo, las siguientes bonificaciones potestativas previstas en los apartados 4 y 5 del artículo 108 de la LRHL, que deben ser previstas en las ordenanzas fiscales del impuesto:

- Una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto, en los supuestos de transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte, en favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptante.

El artículo 108.4 de la LRHL no establece ningún requisito respecto al tipo de bienes inmuebles urbanos para los que resulte aplicable la bonificación, ni en cuanto al uso de los mismos, ni tampoco, en cuanto al valor catastral de los bienes inmuebles. En este contexto, será la ordenanza fiscal la que establezca determinados requisitos, como puede ser que se trate de la vivienda habitual del causante o del adquirente, que se resida en la misma un determinado número de años, que se trate de locales comerciales en los que el causante ejerciera una actividad económica y dicha actividad sea continuada por el adquirente, que el valor catastral del bien inmueble no supere un determinado importe, y asimismo establecerá el

porcentaje de bonificación aplicable, pudiendo establecer un único porcentaje o varios en función de las variables que determine⁶⁹.

Como se puede comprobar, el régimen jurídico de la bonificación previsto en el artículo 108.4 de la LRHL ofrece un amplio margen a los ayuntamientos para la configuración de la bonificación atendiendo a las circunstancias que se establezcan, como sobre las condiciones para su aplicación, que se han de establecer en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto⁷⁰.

El órgano competente para determinar si se cumplen o no los requisitos sustantivos y formales exigidos en la ordenanza fiscal para la aplicación de la bonificación, así como para la interpretación de los mismos, es el ayuntamiento de la imposición⁷¹, teniendo en cuenta que en la citada ordenanza fiscal debe regularse el procedimiento para la solicitud y concesión de la bonificación por parte de la Administración tributaria municipal, dado que debe concederse siempre a instancia del sujeto pasivo.

En relación con la aplicación práctica de la bonificación, en el supuesto de muerte de uno de los cónyuges, cabe hacer mención a que el porcentaje sobre los bienes inmuebles urbanos adjudicados que corresponda a la disolución de gananciales no estará sujeto al IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104.3 de la LRHL; mientras que el porcentaje que corresponda al pago de los derechos hereditarios al cónyuge sí estará sujeto al IIVTNU y se podrá aplicar la bonificación, en el supuesto de que se haya establecido por el ayuntamiento y en las condiciones que se hayan establecido⁷².

- Una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio 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.

La bonificación se concede previa solicitud del sujeto pasivo, que tiene la obligación de acreditar el cumplimiento de los requisitos que se establezcan en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, sin que pueda ser aplicada de oficio por los ayuntamientos⁷³.

⁶⁹ Consultas de la DGT V2504/2018, de 18 de septiembre (NFC070098), y V5118/2016, de 28 de noviembre (NFC062625).

⁷⁰ SSTSJ de Cataluña de 22 de febrero, de 11 de marzo y de 22 de julio de 2016; Consultas de la DGT V2504/2018, de 18 de septiembre (NFC070098), 12/2017, de 25 de abril (NFC064719), y V5118/2016, 28 de noviembre (NFC062625).

⁷¹ Consultas de la DGT 12/2017, de 25 de abril (NFC064719), y V5118/2016, 28 de noviembre (NFC062625).

⁷² Consulta de la DGT V2081/2009, de 21 de septiembre (NFC035755).

⁷³ SSTSJ de Canarias de 21 de diciembre de 2012 (rec. núm. 113/2012 –NFJ051603–) y de Cantabria de 30 de mayo de 2008 (rec. núm. 29/2008 –NFJ034796–).

La declaración de que concurren las circunstancias que permiten aplicar la bonificación se realizará por acuerdo del pleno del ayuntamiento y se acordará por el voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Es el único supuesto en el que la aplicación de un beneficio fiscal no corresponde a los órganos de gestión tributaria de los ayuntamientos, sino al máximo órgano de representación municipal.

Como en la bonificación anterior, el régimen jurídico previsto en el artículo 108.5 de la LRHL ofrece un amplio margen a los ayuntamientos para su configuración, tanto sobre el porcentaje que se aplica, como sobre las condiciones para su aplicación, que se han de establecer en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, a fin de hacer efectivo el principio de autonomía financiera municipal⁷⁴.

En relación con la aplicación práctica de la bonificación cabe hacer mención a que es necesario que la ordenanza fiscal recoja una declaración de bienes de interés o utilidad municipal a los que les sea aplicable la bonificación⁷⁵, de forma que tiene un cierto carácter reglado, en la medida en que el ayuntamiento tiene que seguir los criterios previamente establecidos⁷⁶.

En este sentido, se puede afirmar que se trata de una facultad discrecional del ayuntamiento, que puede o no acordar la bonificación, aunque siempre debe hacerlo de forma motivada⁷⁷, aunque la decisión relativa a si un determinado bien inmueble reviste especial interés o utilidad municipal puede ser revisado por los órganos judiciales⁷⁸.

Como se puede comprobar, se trata de dos bonificaciones potestativas, que para su aplicación requieren un acuerdo previo del ayuntamiento que se recoge en la ordenanza fiscal del impuesto, de forma que no se puede aplicar en los ayuntamientos que no la hayan establecido.

El artículo 108.6 de la LRHL remite a la ordenanza fiscal del impuesto la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de las bonificaciones, siempre que se respeten los límites establecidos para cada una de las bonificaciones, otorgando así a los ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus ordenanzas fiscales esa bonificación y las condiciones de la misma.

Un ayuntamiento que establezca alguna de estas bonificaciones en la ordenanza fiscal del IIVTNU, al regular las condiciones en las que se aplican con arreglo a lo que se dispone

⁷⁴ STS de 5 de mayo de 2009 (rec. núm. 60/2007 –NFJ033862–).

⁷⁵ STSJ del País Vasco de 20 de diciembre de 2010 (rec. núm. 147/2010 –NFJ043013–).

⁷⁶ STSJ de Aragón de 30 de junio de 2009 (rec. núm. 91/2005 –NFJ035439–).

⁷⁷ STSJ de Murcia de 19 de diciembre de 2008 (rec. núm. 278/2008 –NFJ032517–).

⁷⁸ STSJ de la Comunitat Valenciana de 6 de noviembre de 2012 (rec. núm. 10/2012 –NFJ050260–).

en el artículo 108.6 de la LRHL, no viene sino a ejercer y desarrollar una potestad que deriva de la propia LRHL, que reconoce una amplia autonomía municipal reconocida en los artículos 137 y 140 de la Constitución, de manera tal que la ordenanza fiscal puede conceder la bonificación o no concederla, y puede regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la propia LRHL⁷⁹.

En este contexto, un ayuntamiento puede establecer de forma discrecional una bonificación en la que se establezca exigir determinadas condiciones para conceder la bonificación. En relación con la bonificación del artículo 108.4 de la LRHL se puede disponer que la vivienda transmitida tenga la condición de vivienda habitual; otorgando la máxima bonificación del 95% para las viviendas con un valor catastral del suelo inferior a determinada cantidad y una bonificación del 20% para los supuestos, en los que exista un valor catastral del suelo superior a la cantidad establecida.

Una bonificación de este tipo responde a evidentes razones sociales, pues lo que se pretende es limitar la bonificación a la transmisión hereditaria de la vivienda habitual, evitando que la misma se generalice para supuestos de transmisiones patrimoniales inmobiliarias distintas a la vivienda habitual y, además, otorgar el máximo de la bonificación a las transmisiones con menor capacidad económica, limitando la misma al 20% para las transmisiones con mayor valor⁸⁰.

En el mismo sentido, un ayuntamiento puede establecer la bonificación con una restricción subjetiva, excluyendo de la misma a los descendientes y adoptados mayores de edad, así como a los ascendientes y adoptantes, sin que esta opción suponga sobrepasar los límites del principio de reserva de ley tributaria, pues si la propia norma habilita para establecer o no una bonificación, con mayor razón podrán establecerla pero reduciendo su ámbito, sea subjetivo u objetivo⁸¹.

10. ¿Se gravan en el IIVTNU todos los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana? ¿Cuál es el periodo de generación de los incrementos de valor?

El IIVTNU grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto en el periodo que media entre su adquisición o la constitución de un derecho real de goce limitativo del dominio y la posterior transmisión de la

⁷⁹ STS de 29 de mayo de 2008 (rec. núm. 6500/2002 –NFJ034854–).

⁸⁰ Véase nota anterior.

⁸¹ STSJ de Castilla y León de 30 de septiembre de 2008 (rec. núm. 1377/2008 –NFJ032410–).

propiedad de los terrenos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de los citados derechos reales sobre los referidos terrenos.

La circunstancia de que el incremento de valor que se grava en el impuesto se haya producido a lo largo de un periodo de tiempo no desvirtúa que el IIVTNU tenga la consideración de impuesto de devengo instantáneo, sin que ello suponga, por otra parte, que se trate de un gravamen con efectos retroactivos⁸².

El periodo durante el que se ha puesto de manifiesto el incremento de valor es relevante, en la medida en que sirve para la aplicación de los porcentajes determinados por los ayuntamientos para calcular la base imponible del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL. Con relación a la determinación de este periodo interesa tener presentes las siguientes consideraciones:

- El periodo no puede ser superior a 20 años, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.1 de la LRHL, de forma que nunca puede superar este límite, lo que determina un tratamiento favorable a los incrementos de valor a largo plazo con un periodo de generación superior a 20 años.

Esta previsión legislativa se produce a pesar de que el dilatado transcurso del tiempo apoyaría la existencia de ganancia, dada la inevitable revalorización de los precios que se produciría, aunque habría que obrar con cautela en cuanto a la aplicación automática de esta conclusión, pues siempre cabe la oportunidad de probar que la revalorización no se ha producido⁸³.

- Existe un límite mínimo de un año, de modo que los incrementos de valor que se hayan generado en un periodo inferior al año no estarán sujetos al impuesto, salvo en el Ayuntamiento de Barcelona, que tiene una normativa específica en la que se someten a gravamen estos incrementos de valor, que se calculan en función de los meses completos durante los cuales se hayan generado⁸⁴.

La circunstancia anterior no se dice expresamente en la LRHL, aunque se deduce de la redacción del artículo 107.4 de la LRHL, que dispone que en el cálculo del número de años en el que se ha producido el incremento de valor solo se considerarán los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo, de acuerdo con lo dispuesto en el

⁸² SSTs de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–) y de 23 de junio de 1986.

⁸³ STS de 21 de noviembre de 2018 (rec. núm. 4983/2017 –NFJ072052–).

⁸⁴ Artículo 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona.

artículo 107.4.3.^a de la LRHL⁸⁵. En la medida en que no se tienen en cuenta las fracciones, no se tendrán en cuenta los periodos de menos de un año.

Por otra parte, en el cuadro de porcentajes anuales que se giran sobre el valor catastral del terreno, para calcular el incremento del valor, previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, no hay asignado ninguno a los periodos de menos de un año, aquellos que serían la fracción de un año.

En la propuesta de reforma de la LRHL para ajustarla a la jurisprudencia del TC, que todavía no se ha aprobado, se recoge el gravamen al impuesto de los incrementos de valor generados en periodo inferiores al año. En este contexto, en la normativa vigente en Navarra, que ya se ha ajustado a la citada jurisprudencia, se someten a gravamen estos incrementos de valor.

- Es indiferente la naturaleza jurídica que ha tenido el terreno durante el periodo de generación del incremento de valor, en la medida en que solo se exige que tenga la consideración de urbano o de características especiales en el momento del devengo del impuesto, en los términos prevenidos para el IBI o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables⁸⁶.

Como acertadamente ha destacado el TS, uno de los casos más relevantes en los que se produce un incremento de valor en los terrenos es con ocasión de su transformación de rústicos a urbanos, por la actividad urbanística municipal y no tendría sentido que se interpretara que solo pueden tomarse en cuenta los incrementos de valor producidos en el periodo de tiempo en que los bienes en cuestión han podido legalmente conceptuarse como urbanos⁸⁷.

El citado criterio se completa con la construcción jurisprudencial que ha determinado que se sometan a gravamen los incrementos de valor de terrenos que puedan no tener en el momento del devengo la condición de bienes inmuebles de naturaleza urbana, pero que gocen de una vocación o expectativa inmediata de serlo⁸⁸.

- Como se ha comentado anteriormente, el artículo 107.4.3.^a de la LRHL dispone que para el cómputo del periodo en el cual se ha realizado el incremento de valor de los terrenos solo se considerarán los años completos que integren el periodo

⁸⁵ STSJ de Andalucía de 1 de febrero de 2001 (rec. núm. 2300/1998 –NFJ010878–).

⁸⁶ SSTs de 8 de abril de 2003 (rec. núm. 75/2002 –NFJ013968–) y de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 3262/1996 –NFJ011714–); SSTSJ de Cataluña de 13 de abril de 2012 (rec. núm. 287/2010 –NFJ048033–) y de 21 de julio de 2011 (rec. núm. 32/2010 –NFJ044330–); de Murcia de 24 de febrero de 2012 (rec. núm. 201/2010 –NFJ046977–).

⁸⁷ STS de 29 de noviembre de 1997 (rec. núm. 2362/1996 –NFJ008549–).

⁸⁸ SSTs de 13 de junio de 2001 (rec. núm. 3239/1996 –NFJ011150–) y de 14 de marzo de 2000 (rec. núm. 3025/1995 –NFJ011293–); SSTSJ de Aragón de 3 de noviembre de 2011; de Galicia de 30 de noviembre de 2001 (rec. núm. 8594/1997 –NFJ011714–).

de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo.

- En determinados supuestos de no sujeción al impuesto, en posteriores transmisiones de los terrenos 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 derivada de las operaciones no sujetas al impuesto.

En este contexto, cabe hacer mención a que esta situación se produce en los siguientes supuestos de no sujeción: transmisiones en favor de los cónyuges o hijos, operaciones de reestructuración bancaria, fusiones, escisiones y aportaciones de activos, adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación, actuaciones urbanísticas o de expropiación forzosa y disolución de una comunidad.

Estos supuestos tienen su origen en unos casos en la propia LRHL y en otros en determinados textos legales o en la jurisprudencia de los tribunales de justicia o en la doctrina administrativa de consultas vinculantes de la DGT en la que se fundamenta en cada uno de ellos.

Como se puede comprobar, en el IIVTNU no se gravan todos los incrementos de valor y es especialmente llamativa la no sujeción al impuesto de los incrementos de valor inferiores al año, que tratándose de bienes inmuebles tienen generalmente la consideración de especulativos, por lo que no existe justificación alguna, atendiendo al principio de capacidad económica que se recoge en el artículo 31.1 de la CE para que se produzca esta situación. Es deseable que en una próxima reforma de la LRHL se resuelva esta situación.

En relación con la forma de determinación del periodo de generación del incremento de valor que se tiene en cuenta para el cálculo de la base imponible hay una situación que interesa resaltar, que es contraria al principio de igualdad consagrado en el artículo 31.1 de la CE, que es la situación que se produce cuando el impuesto se devenga con ocasión de una transmisión de la propiedad, constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativo de dominio a título gratuito.

Cuando se realiza una transmisión de la propiedad, la constitución o transmisión de un derecho real a título oneroso, el sujeto pasivo es el transmitente y se tiene en cuenta todo el periodo de tiempo que el terreno ha estado en su patrimonio, por lo que no existen dudas de que se tributa por un incremento de valor imputable a él.

En los supuestos en que se realiza una transmisión de la propiedad, la constitución o transmisión de un derecho real a título lucrativo, ya sea entre vivos o por causa de muerte, el sujeto pasivo es el adquirente del terreno o la persona en cuyo favor se constituye o transmite el derecho real. En estos supuestos, sin embargo, el periodo en el que se ha producido el incremento de valor para el cálculo de la base imponible del impuesto es imputable al que transmite la propiedad, constituye o transmite el derecho real.

Se puede producir la situación, cuando menos curiosa, de que dos hermanos reciban en herencia dos bienes inmuebles idénticos, con la diferencia de que uno de ellos fue adquirido por el causante hace más de veinte años y el otro menos de un año antes de su muerte. El primero de ellos pagaría el impuesto por los porcentajes más elevados previstos en el artículo 107.4 de la LRHL, mientras que el segundo no pagaría nada porque la transmisión estaría no sujeta al impuesto.

La situación anterior se produciría a pesar de que ambos han experimentado un mismo incremento de valor y, en este sentido, pagarán idéntica cuota tributaria en el ISD. Aunque no se llegara a esta situación límite, resulta evidente que el tiempo en el que el causante ha tenido en su patrimonio un bien inmueble no puede ser el criterio que se utilice para determinar el incremento de valor que experimenta el heredero, cuando se trata de un dato que le resulta ajeno.

La regularización de esta situación anómala debería producirse en una reforma integral del IIVTNU, en el que los sujetos pasivos tributen por los incrementos de valor reales que han experimentado, que, en el caso de las transmisiones y constituciones o transmisiones de derechos reales a título gratuito, pasaría porque se tuviera en cuenta el valor declarado en las escrituras o, en su caso, el valor comprobado a efectos del ISD.

11. ¿Cuáles son las obligaciones formales de los sujetos pasivos del IIVTNU? ¿Cuáles son las actuaciones que desarrolla la Administración tributaria que gestiona el impuesto?

En virtud de lo dispuesto en el artículo 98.1 de la LGT las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. En desarrollo del citado precepto legal en el artículo 110 de la LRHL, con respecto al IIVTNU, se dispone lo siguiente:

- Con carácter general 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.

Cuando se trate de actos *inter vivos* el plazo de presentación de la declaración será de treinta días hábiles, mientras que si se trata de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, que será obligatoria para la Administración municipal⁸⁹.

⁸⁹ Consulta de la DGT 5/2015, de 3 de marzo (NFC054099).

A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición, que son las escrituras en las que se fundamenta la transmisión de los terrenos o la constitución o transmisión de los derechos reales de goce limitativos de dominio. En algunas ocasiones se solicita la presentación del último recibo del IBI, en el que consta el valor catastral del terreno, aunque este es un documento que no debería solicitarse, pues ya obra en la Administración municipal⁹⁰.

- Los ayuntamientos están facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos citados anteriormente, aunque solo se aplicará en los ayuntamientos que lo hayan previsto de forma expresa en la correspondiente ordenanza fiscal del impuesto, sin que pueda ser aplicado en ningún otro supuesto⁹¹.

Las autoliquidaciones tributarias se presentarán en los mismos plazos previstos en el artículo 110.2 de la LRHL para la presentación de las declaraciones tributarias del impuesto, distinguiendo si se trata de actos entre vivos o por causa de muerte.

En el artículo 110.7 de la LRHL se dispone que los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar la correspondiente declaración o autoliquidación por el impuesto y sobre las responsabilidades en que pueden incurrir por su falta de presentación.

En los supuestos en los que los sujetos pasivos del impuesto presentan la correspondiente declaración tributaria, el ayuntamiento correspondiente o la entidad que ejerza la gestión tributaria por delegación practicará la liquidación del impuesto, que notificará íntegramente al sujeto pasivo, en los términos previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT, con indicación del plazo de ingreso de la deuda tributaria y los recursos que procedan.

La liquidación tributaria, de acuerdo con el artículo 101.1 de la LGT, es el acto resolutorio mediante el cual se realizan las operaciones de cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con la normativa del impuesto, sin que la Administración tributaria se encuentre obligada a realizarla conforme a los datos consignados por los obligados tributarios en las declaraciones tributarias.

En los supuestos en los que se ha practicado la liquidación según los datos proporcionados por el contribuyente, no es posible la posterior comprobación y regularización

⁹⁰ Artículos 28.2 y 53.1 d) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

⁹¹ Consulta de la DGT V2269/2018, de 1 de agosto (NFC069792).

del impuesto por la inspección municipal, por no tratarse de una autoliquidación, sino que el ayuntamiento debería proceder por el trámite de la revisión de oficio de sus propios actos⁹².

La liquidación del impuesto debe realizarse teniendo en cuenta el valor catastral vigente al momento del devengo, que es un dato predeterminado y en los supuestos en que existen ponencias de valores que no reflejen de forma adecuada modificaciones de planeamiento anteriores al devengo del impuesto, se ha de practicar una liquidación provisional del impuesto con arreglo al valor que tuviera en ese momento, sin perjuicio de que posteriormente se practique una liquidación definitiva con el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, aunque refiriendo dicho valor catastral al momento del devengo, mediante la aplicación a la inversa de los coeficientes de actualización fijados en las Leyes de presupuestos generales del Estado⁹³, siempre que se hayan notificado a los sujetos pasivos los nuevos valores catastrales y hubieran podido presentar las correspondientes reclamaciones económico-administrativas contra estos valores⁹⁴.

Existe una doctrina constante del TS, en el sentido de considerar que la falta de notificación al sujeto pasivo de las liquidaciones del impuesto o su notificación defectuosa determina la nulidad de los trámites ulteriores, debiendo apreciarse de oficio, incluso en los supuestos en los que no se hubiera alegado en vía administrativa, circunstancia que obliga a reponer el procedimiento al citado trámite⁹⁵.

La notificación de la liquidación tributaria consiste en una comunicación formal del acto administrativo, del que depende su eficacia y constituye una garantía para el sujeto pasivo del impuesto, en la medida en que le permite tener un conocimiento exacto de su contenido y puede presentar los recursos que estime convenientes, al tiempo que interrumpe el plazo de prescripción de la deuda tributaria⁹⁶.

⁹² SSTSJ de Madrid de 19 de enero de 2016 (rec. núm. 590/2015 –NFJ062669–) y de 18 de marzo de 2016 (rec. núm. 510/2015 –NFJ063255–).

⁹³ Consultas de la DGT V0291/2014, de 6 de febrero (NFC050350), y V1009/2009, de 7 de mayo (NFC033321); SSTSJ de Cataluña de 29 de abril de 2013 (rec. núm. 122/2012 –NFJ051831–); de Castilla y León de 14 de septiembre de 2010 (rec. núm. 71/2010 –NFJ040982–) y de 21 de abril de 2014 (rec. núm. 9/2014 –NFJ055087–).

⁹⁴ SSTJ de 25 de mayo de 2012 (rec. núm. 69/2010 –NFJ047772–) y de 12 de enero de 2008 (rec. núm. 4/2007 –NFJ028085–); SSTSJ de la Comunitat Valenciana de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 33/2012 –NFJ052226–) y de Madrid de 20 de septiembre de 2012 (rec. núm. 623/2012 –NFJ049986–).

⁹⁵ SSTJ de 6 de marzo de 1997 (NFJ005137), de 18 de noviembre de 1996 (rec. núm. 8365/1991 –NFJ004830–) y de 11 de septiembre de 1995.

⁹⁶ SSTSJ de Madrid de 2 de marzo de 2002 (rec. núm. 382/1998 –NFJ013199–) y de Cataluña de 2 de julio de 2010 (rec. núm. 166/2009 –NFJ040931–).

La liquidación tributaria que realice la Administración tributaria municipal o la que la ejerza por delegación debe practicar la liquidación tributaria dentro del plazo de cuatro años, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con los artículos 66 a) y 67.1 de la LGT⁹⁷.

En los supuestos en los que esté establecido el sistema de autoliquidación será el sujeto pasivo el que determine la deuda tributaria, de forma que la Administración tributaria municipal o la que ejerce la competencia por delegación las revisará posteriormente, a través de verdaderos actos administrativos de gestión tributaria, naturaleza jurídica que no tienen las autoliquidaciones⁹⁸.

En los supuestos en los que los ayuntamientos hayan establecido en las ordenanzas fiscales del IIVTNU el sistema de autoliquidación, este sistema debe ser utilizado por todos los sujetos pasivos del impuesto, que no puede optar por la presentación de una declaración tributaria y la posterior liquidación por el ayuntamiento, pues no es posible dejar en suspenso una disposición de carácter general y supondría una actuación arbitraria respecto a los demás contribuyentes, sin perjuicio de la obligación que tiene la Administración tributaria municipal de informar y orientar a los contribuyentes sobre los requisitos técnicos o jurídicos que las normas exijan⁹⁹.

Cuando la Administración tributaria haya aprobado modelos normalizados para formular las autoliquidaciones tributarias, los sujetos pasivos deben utilizarlos para el cumplimiento de su obligación tributaria, sin perjuicio de que pueda acompañar cualquier otro documento o justificante que estime oportuno para la defensa de sus intereses¹⁰⁰.

Las autoliquidaciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos pueden ser revisadas por la Administración tributaria municipal, aunque solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de los criterios establecidos en la LRHL y en la ordenanza fiscal del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas, salvo en los supuestos en los que se haya probado por el sujeto pasivo que no se ha producido un incremento del valor de los terrenos, en los que no procede realizar la liquidación, pues no se ha producido el hecho imponible del impuesto¹⁰¹.

En estos supuestos la Administración tributaria practica una liquidación definitiva en el marco del procedimiento inspector, previa comprobación e investigación de la totalidad de

⁹⁷ Consultas de la DGT V2216/2013, de 5 de julio (NFC048461), y V1665/2011, de 27 de junio (NFC041890).

⁹⁸ STS de 29 de septiembre de 2000 (rec. núm. 7684/1995 –NFJ011278–).

⁹⁹ STSJ de Galicia de 18 de enero de 2002 (rec. núm. 9111/1997 –NFJ012711–).

¹⁰⁰ Consulta de la DGT 12/2013, de 17 de mayo (NFC047847).

¹⁰¹ STC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

los elementos de la obligación tributaria, teniendo en cuenta que no se encuentre obligada a ajustarse a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones realizadas, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 101 de la LGT.

Con carácter general, tanto en los supuestos en los que se debe presentar una declaración tributaria, como cuando se debe presentar una autoliquidación, en garantía de los contribuyentes, los ayuntamientos pueden establecer dos vías para su presentación: una primera vía que sería por vía telemática para aquellos sujetos pasivos que dispongan de certificado de firma digital, y una segunda vía, para aquellos sujetos pasivos que no dispongan de este certificado o, aun disponiendo del mismo, no lo utilicen por cualquier circunstancia, que pueden presentarse en las oficinas municipales, donde se les cumplimentará el modelo de autoliquidación¹⁰².

En relación con las obligaciones formales establecidas en el IIVTNU hay que hacer mención a las que deben llevar a cabo las siguientes personas, que no ostentan la condición de sujetos pasivos del impuesto:

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos a título lucrativo, que son las donaciones, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En estos supuestos las citadas personas deben comunicar a los ayuntamientos la realización del hecho imponible del impuesto, de acuerdo con el artículo 110.6 de la LRHL, con la finalidad de garantizar que la Administración tributaria pueda practicar la correspondiente liquidación tributaria.

Las obligaciones de información en el IIVTNU se completan con las siguientes que se establecen para los notarios en el artículo 110.7 de la LRHL:

- Estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan 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.

¹⁰² Consulta de la DGT V2269/2018, de 1 de agosto (NFC069792).

- También están obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados, comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas.

En este contexto, en numerosos ayuntamientos se están practicando las liquidaciones del IIVTNU sobre la base de la información que facilitan los notarios, sin necesidad de que los sujetos pasivos presenten las preceptivas declaraciones tributarias o autoliquidaciones.

12. ¿Qué recursos se pueden presentar para impugnar una liquidación tributaria del IIVTNU y qué plazos?

La titularidad de las competencias de liquidación de los tributos municipales están asignadas con carácter general a los ayuntamientos, de acuerdo con lo que se dispone en el artículo 106.3 de la LBRL¹⁰³, sin perjuicio de que pueden delegarlas en la comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas, generalmente las diputaciones provinciales, de acuerdo con lo que se establece en el artículo 7 de la LRHL, en los supuestos en los que carezcan de medios personales y materiales para desarrollarla¹⁰⁴.

En la determinación de los recursos que se pueden interponer contra una liquidación del IIVTNU y de los plazos establecidos, hay que tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- La Administración pública que ejerza las competencias de liquidación, en la medida en que puede ser el propio ayuntamiento u otra Administración pública en la que haya delegado la competencia.
- En el supuesto de que la competencia de liquidación sea ejercida por el ayuntamiento, la circunstancia de si se trata o no de un municipio de gran población.
- En los supuestos en los que la competencia de liquidación tributaria esté asumida por los ayuntamientos la circunstancia de si se ha establecido o no el sistema de autoliquidación, de acuerdo con el artículo 110.4 de la LRHL.

En el supuesto de que las competencias de liquidación tributaria se hayan delegado en una diputación provincial o en otra entidad local de ámbito superior, hay que tener en cuenta que en el artículo 7.3 de la LRHL se dispone que los actos de gestión que se realicen en el ejercicio de una delegación de competencias de gestión tributaria serán impug-

¹⁰³ Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

¹⁰⁴ SSTS de 7 de enero de 1996 y de 29 de noviembre de 1995 (NFJ004160).

nados con arreglo al procedimiento que corresponda al ente gestor y, en último término, ante la jurisdicción contencioso-administrativa¹⁰⁵.

En estos supuestos se podrá interponer el recurso de reposición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14 de la LRHL, ante el mismo órgano que dictó el acto de liquidación tributaria en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita. Hay que tener presente que en estos supuestos no puede establecerse el sistema de autoliquidación, que solo pueden establecerlo los ayuntamientos, de acuerdo con el artículo 110.4 de la LRHL.

Contra la resolución del recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso y en la medida en que la resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa, se podrá interponer por los interesados directamente el recurso contencioso-administrativo.

Cuando la entidad delegada fuera una comunidad autónoma, la revisión de los actos de liquidación tributaria se ajustará a los procedimientos que se hayan previsto en las correspondientes normas autonómicas¹⁰⁶. En estos supuestos cada comunidad autónoma puede establecer las especialidades que considere convenientes, aunque, con carácter general, se presenta el recurso de reposición, que tiene carácter potestativo y posteriormente la reclamación económico-administrativa contra la resolución del recurso de reposición o, en su lugar, si este no se ha interpuesto. Con posterioridad se puede presentar el recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la reclamación económico-administrativa.

En los supuestos en los que la competencia de liquidación tributaria sea ejercida directamente por los ayuntamientos y no se haya establecido el sistema de autoliquidación, se pueden dar dos situaciones:

- Si se trata de un municipio de gran población, de acuerdo con el artículo 121 de la LBRL, se podrá interponer el recurso de reposición con carácter potestativo y contra la resolución de este recurso o, en su lugar, se podrá presentar la reclamación económico-administrativa prevista en el artículo 137.2 de la LBRL ante los tribunales económico-administrativos municipales.

La reclamación económico-administrativa se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, de acuerdo con el artículo 235.1 de la LGT y contra su resolución, que pone fin a la vía administrativa, solo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo.

- En el resto de municipios españoles, que no ostentan la condición de municipios de gran población, únicamente se podrá presentar el recurso de reposición previsto en

¹⁰⁵ Consulta de la DGCHT de 1 de septiembre de 1999 (NFC009489).

¹⁰⁶ Véase nota anterior.

el artículo 14 de la LRHL, que será obligatorio y se presentará ante el mismo órgano que dictó el acto de liquidación tributaria en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita.

El recurso de reposición pone fin a la vía administrativa y contra su resolución solo podrá interponerse el recurso contencioso-administrativo en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa del recurso de reposición o de su resolución tácita por silencio administrativo, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de su presentación, conforme se dispone en el artículo 14.2 l) de la LRHL¹⁰⁷.

En los supuestos en los que la competencia de liquidación tributaria sea ejercida directamente por los ayuntamientos y se haya establecido el sistema de autoliquidación, los recursos se interpondrán frente a eventuales actuaciones de la Administración tributaria municipal de verificación y comprobación, practicando las liquidaciones que procedan, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.2 de la LGT.

En estos supuestos se interpondrá con carácter general el recurso de reposición en el plazo de un mes contado desde el acto de notificación de la liquidación tributaria practicada por la Administración tributaria municipal o, en su caso, la reclamación económico-administrativa, si se trata de un municipio de gran población.

Con independencia de las consideraciones anteriores, que se refieren a las situaciones más ordinarias, el contribuyente podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación, que deberá presentarse antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación, de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT¹⁰⁸.

Hay que hacer notar que, con ocasión de la impugnación de las liquidaciones tributarias del IIVTNU, no pueden impugnarse cuestiones relativas a la delimitación del suelo de naturaleza urbana, elaboración y aprobación de las ponencias de valores, aprobación de la fijación, revisión, modificación y actualización de los valores catastrales, pues son cuestiones integradas en la gestión catastral del IBI que son competencia del catastro inmobiliario¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Artículo 46.1 y 4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

¹⁰⁸ El procedimiento para la tramitación de las rectificaciones de las autoliquidaciones se recoge en los artículos 126 a 129 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.

¹⁰⁹ SSTSJ de Cataluña de 18 de julio de 2016 (rec. núm. 20/2016 –NFJ064282–), de Aragón de 23 de junio de 2010 (rec. núm. 193/2008 –NFJ041017–) y de Andalucía de 27 de febrero de 2007 (rec. núm. 4586/1997 –NFJ033647–).

La única excepción a esta regla es cuando los valores catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva de carácter general no hayan sido notificados individualmente a los sujetos pasivos, puesto que la liquidación del IIVTNU tiene como presupuesto fáctico el valor catastral¹¹⁰, que no puede aplicarse en este impuesto si no ha sido notificado al sujeto pasivo¹¹¹.

En relación con la posibilidad de que puedan impugnar las liquidaciones tributarias las personas que hayan asumido contractualmente la obligación de pago del impuesto, existe una doctrina jurisprudencial y una doctrina administrativa recientes que admiten esta posibilidad, en la medida en que sus intereses legítimos y directos resultan afectados por la liquidación del impuesto¹¹², aunque hay jurisprudencia que no admite esta posibilidad, pues los convenios entre particulares solo producen efectos entre las partes y solo los pueden hacer valer en el ámbito civil¹¹³.

Referencias bibliográficas

Suárez Pandiello, J., Bosch Roca, N., Pedraja Chaparro, F., Rubio Guerrero, J. J. y Utrilla de la Hoz, A. (2008). *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*. Salamanca: Federación Española de Municipios y Provincias. Recuperado de <<http://femp.femp.es/files/566-578-archivo/HACIENDAS%20LOCALES%20RADIOGRAFIA.pdf>>.

¹¹⁰ SSTS de 12 de enero de 2008 (rec. núm. 4/2007 –NFJ028085–) y de 20 de diciembre de 2004 (rec. núm. 3709/1999 –NFJ020269–); STSJ de la Comunitat Valenciana de 3 de julio de 2013 (rec. núm. 33/2012 –NFJ052226–).

¹¹¹ STS de 25 de mayo de 2012 (rec. núm. 69/2010 –NFJ047772–); SSTSJ de Cataluña de 15 de mayo de 2015 (rec. núm. 258/2013 –NFJ059514–) y de Madrid de 6 de abril de 2010 (rec. núm. 1547/2009 –NFJ039650–).

¹¹² STS de 13 de mayo de 2010 (rec. núm. 296/2005 –NFJ038990–) y de 13 de marzo de 1987 (NFJ061864); STSJ de Madrid de 5 de octubre de 2017 (rec. núm. 165/2017 –NFJ069343–), de 22 de diciembre de 2015 (rec. núm. 155/2015 –NFJ062670–) y de 24 de abril de 2002 (rec. núm. 26/2002 –NFJ014918–); Consulta de la DGT V0549/2017, de 2 de marzo (NFC064066).

¹¹³ SSTSJ de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 673/2016 –NFJ065553–) y de Madrid de 16 de febrero de 2002 (rec. núm. 2286/1997 –NFJ012584–).