LECCIÓN 14. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

1. Introducción

2. Naturaleza jurídica

3. Hecho imponible
- *3.1 Incremento del valor del terreno*
- *3. Actos o negocios que generan el incremento*

4. Supuestos de no sujeción
- *4.1 Supuestos de no sujeción recogidos en el TRLRHL*
- *4.2 Supuestos de no sujeción contemplados en otros textos legales*
- *4.3. Supuestos de no sujeción establecidos por la jurisprudencia*

5. Exenciones
- *5.1 Exenciones objetivas*
- *5.2 Exenciones subjetivas*

6. Sujetos pasivos

7. Base Imponible

- *7.1 Regulación legal previa a la modificación operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre*
- *7.2 La STC 182/2021, de fecha 26 de octubre*
- *7.3 Regulación tras la modificación operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre*

8. Tipos de gravamen, cuota íntegra y cuota líquida

- *8.1 Tipo de gravamen*
- *8.2 Cuota íntegra y cuota líquida*

9. Bonificaciones en la cuota

10. Devengo

- *10.1 Regla general*
- *10.2 Reglas especiales*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

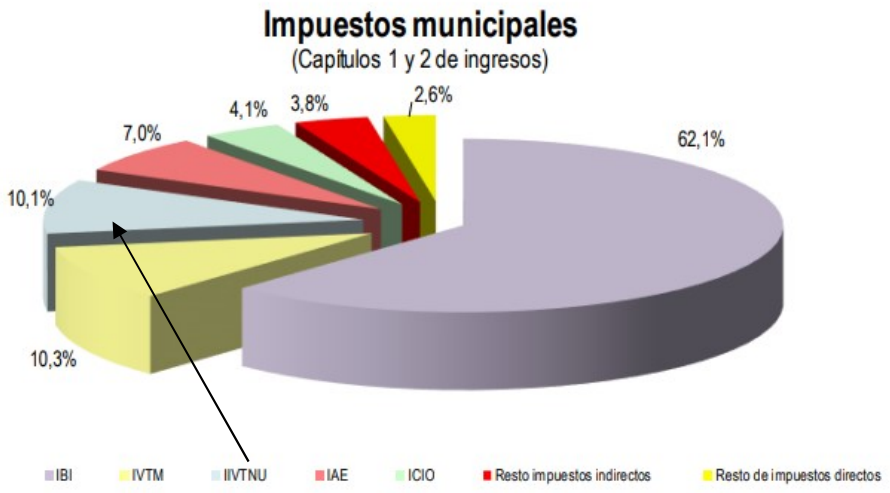
CC BY NC SA

11. Gestión e inspección tributaria

11.1 Introducción
11.2 Obligaciones formales de los sujetos pasivos y de los otros otorgantes.
11.3 Obligaciones formales de los notarios
11.4 Registro de la propiedad. Acreditación del pago del impuesto
11.5 Inspección tributaria

1. INTRODUCCIÓN

§1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) aportó a los ayuntamientos una recaudación global de 2.352 millones de euros en el año 2020, lo que representa el 10,1 % de los ingresos tributarios incluidos en los capítulos I y II de sus presupuestos, el 4,49 % de sus ingresos no financieros y el 4,37 % del total de ingresos.



Fuente: Informe de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Entidades locales "Haciendas Locales en cifras. Año 2020" (2022), Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos.

2. NATURALEZA JURÍDICA

§2. El artículo 59 del TLRHL configura el IIVTNU como un impuesto potestativo. Los arts. 104 a 110 del TRLRHL recogen su regulación legal, que se completa con la incluida en las correspondientes ordenanzas fiscales[1].

[1] Vid. POVEDA BLANCO, F. (2011), pp. 17-28 cita como antecedentes históricos el Proyecto de Ley de José Canalejas de 7 de noviembre de 1910, al que siguió el Proyecto de Bugallal Araijo de noviembre de 1915 y, posteriormente, el Proyecto de Ley del ministro Alba de 24 de septiembre de 1916, que culminó con la implantación del Arbitrio Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terreno a través del Real Decreto de 13 de marzo de 1919.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre ha modificado sustancialmente los artículos 104, 107 y 110 del TRLRHL a fin de adaptar la regulación legal de este impuesto a las SSTC 59/2017, 126/2019 y 182/2021.

Su fundamento se ha identificado tradicionalmente con el gravamen de las plusvalías inmerecidas o no ganadas, es decir, aquellas plusvalías no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas ajenas, derivadas de la instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano o el simple crecimiento de los núcleos urbanos[2]. Así, su finalidad es devolver a la colectividad parte del beneficio obtenido de acuerdo con el artículo 47 CE, que dispone que *"la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos"*.

§3. Desde su establecimiento por la Ley reguladora de las Haciendas locales se ha cuestionado su posible sobreimposición con otros tributos (el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados). El Tribunal Constitucional ha concluido que no existe duplicidad con el IRPF, dado que este último es un tributo de carácter personal y directo, que grava la renta disponible de las personas físicas, de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares y el IIVTNU es un tributo directo de carácter real que grava el incremento del valor que experimenten los terrenos que se pone de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio[3]. También ha resuelto que no somete a tributación una transmisión patrimonial, pues su objeto no se anuda al hecho de la transmisión, aunque se aproveche para provocar el nacimiento de la obligación tributaria, y tampoco grava el patrimonio, es decir, su objeto no es la mera titularidad de los terrenos, sino el aumento de valor (la renta) que experimentan con el paso del tiempo[4].

3. HECHO IMPONIBLE

3.1 Incremento del valor de los terrenos

Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

§4. El IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, que se pone 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,

[2] Vid. Las SSTS de 5 de febrero de 2001, ECLI:ES:TS:2001:694, y 12 de febrero de 2002, ECLI:ES:TS:2002:917.

[3] Vid. ATC 261/2003, de 15 de julio, ECLI:ES:TC:2003:261A.

[4] Vid. STC 26/2017, de 16 de febrero, ECLI:ES:TC:2017:27.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Por tanto, para que se produzca el hecho imponible deben darse dos condiciones simultáneas: a) que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, b) que el incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

Su configuración legal, previa a la modificación operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, resultó muy conflictiva en aquellos supuestos en las que existía una minusvalía o una plusvalía menor a la cuota a ingresar y, pese a ello, la fórmula legal de cuantificación producía de forma automática un incremento de valor, gravando una manifestación de riqueza inexistente, y vulnerando por tanto el principio de capacidad económica.

Está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de "urbanos" a efectos del IBI, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro[5]. Esta previsión tiene por objeto evitar la imposibilidad de gravar aquellos inmuebles en los que su calificación catastral se encuentra en situación de pendencia. También está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los "bienes inmuebles clasificados como de características especiales" a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (BICES)[6].

STS de 5 de marzo de 2019, FJ 5, ECLI:ES:TS:2019:800, *"(...) cuando nos encontramos ante terrenos rústicos sin urbanizar, bajo ningún concepto puede girarse el impuesto, ni el contribuyente puede verse afectado negativamente por la inactividad de la Administración, y parafraseando lo dicho en otras ocasiones no se puede girar el IIVTNU bajo la excusa de la incompetencia del Ayuntamiento para fijar los valores catastrales (...)".*

3.2 Actos o negocios que generan el incremento de valor

§5. El incremento del valor se pone de manifiesto mediante 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. Es decir, es objeto de gravamen todo hecho, acto o contrato, cualquiera que sea su forma, que origine un cambio del sujeto titular de las facultades dominicales de disposición o aprovechamiento sobre un terreno, tenga lugar por ministerio de la ley, por actos mortis-causa o inter-vivos, a título oneroso o gratuito.

[5] Vid. POVEDA BLANCO, F. (2005), p. 803.

[6] Vid. Art. 8 del Real Decreto-legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Sobre los distintos modos de adquirir la propiedad el art. 609 del C.c. dispone que *"la propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción"*[7].

CV 1014-2018 de la DGT. La adquisición de un inmueble por usucapión no está sujeta al IIVNU.La operación de adquisición del terreno por prescripción adquisitiva o usucapión, al tratarse de una adquisición originaria, no genera transmisión, por lo que no se cumple el requisito preceptuado en el artículo 104 del TRLRHL, y por tanto no se origina el hecho imponible del IIVTNU. A efectos del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto en la futura enajenación del mismo, no se tendrá en cuenta la fecha de la adquisición por la prescripción adquisitiva o usucapión, ya que el cómputo no se ve interrumpido por causa de aquellas operaciones que no originan el devengo del impuesto. Considerando que la anterior operación que determina la sujeción al impuesto tuvo que producirse, en caso de existir, necesariamente en una fecha anterior a los 30 años de posesión pública, pacífica y continuada a título de dueño, la Dirección General de Tributos concluye que el período de generación del incremento de valor del terreno en la futura transmisión del mismo será el máximo de 20 años establecido en el artículo 107 del TRLRHL.

Como supuestos más relevantes de derechos reales que dan lugar al devengo de este impuesto pueden citarse: la constitución o transmisión del usufructo vitalicio o temporal[8], la constitución o trasmisión de los derechos de uso y habitación, o el derecho de construir una o más plantas sobre un edificio.

4. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN

§6. Tanto el Texto refundido de la Ley de reguladora de las Haciendas Locales como otras disposiciones legales y también la jurisprudencia han delimitado aquellos supuestos en los que no se produce el devengo, completando el hecho imponible descrito legalmente. A efectos de la cuantificación del tributo, al no producirse el devengo, no se ve interrumpido el período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible.

[7] Cfr, CV2581-19, de 19 de septiembre, de la Subdirección General de Tributos Locales que, a los efectos del devengo del IIVTNU, aclara que la transmisión mediante compraventa de la propiedad de un bien inmueble de naturaleza urbana se entiende realizada en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del comprador, momento cuya prueba se encuentra facilitada legalmente con el otorgamiento de la escritura pública.

[8] Cfr. CV2175-22, de 17 de octubre, de la Subdirección General de Tributos Locales.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

BY NC SA

Supuestos de no sujeción en el TRLRHL

4.1 Supuestos de no sujeción recogidos en el TRLRHL

- El incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI[9].
- Los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, convirtió el supuesto de exención previsto en el art. 106.1 a) de la LRHL en su redacción originaria en un supuesto de no sujeción. Esta modificación resulta transcendente para determinar el cómputo del período de generación del incremento, dado que al tratarse de supuestos de no sujeción no se produce el hecho imponible y, en consecuencia, no finaliza dicho período de generación.
- Tampoco se produce la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial. Aquí también la Ley 51/2002, de 27 de diciembre convirtió este supuesto de exención en otro supuesto de no sujeción[10].
- La Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito añadió nuevos supuestos de no sujeción. Actualmente, el art. 104.4 del TRLRHL, en su redacción dada por la D.F.8ª de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias dispone que no se devengará el impuesto por:
    - Las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A (SAREB).
    - Las aportaciones o transmisiones realizadas por la SAREB a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.
    - Las aportaciones o transmisiones realizadas por la SAREB., o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.
    - Las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada

[9] Vid. Art. 7.2 del TRLCI.

[10] Vid. ATC 261/2003, de 15 de julio, ECLI:ES:TC:2003:261A.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Bancaria a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima. En la posterior transmisión de los inmuebles 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 citadas[11].

CV 3672-15, de 26 de noviembre de la Dirección General de Tributos. La operación consistente en la transmisión por parte de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A (SAREB) a un tercero es una operación sujeta al IIVTNU y el sujeto pasivo es el transmitente, es decir, la SAREB.

- El reciente Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre ha introducido un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que se constate que no se ha producido un incremento de valor, a fin de adecuar la regulación de este impuesto a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

  Así no se produce la sujeción en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición. Para acreditar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se toma en cada caso el mayor de los siguientes valores: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria, sin que puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones.

  En los supuestos en que se trasmita un inmueble en el que haya suelo y construcción, se toma como valor del suelo el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplica tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición. Si la adquisición o la transmisión es a título lucrativo se aplican las reglas anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

[11] Vid. La Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que deriva de la tramitación parlamentaria del Real Decreto-ley 24/2012, de 31 de agosto, y la modificación del art. 104.4 del TRLRHL operada por la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Para este supuesto de no sujeción la ley prevé que para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se tiene en cuenta el periodo anterior a su adquisición.

4.2 Supuestos de no sujeción regulados en otros textos legales

Supuestos de no sujeción en otros textos legales

- **La D.A. 2ª, Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Operaciones de reestructuración empresarial**. La citada disposición adicional establece que: *"No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII. No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo"*[12].
- **D.T. 19ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.** Habilitó un régimen especial de disolución y liquidación con beneficios fiscales para aquellas sociedades civiles que como consecuencia de la reforma del IRPF pasaron a ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y no deseaban hacerlo. En estos casos, acordada por la entidad su disolución y liquidación se continuó aplicando el régimen de atribución de rentas hasta la liquidación sin que la sociedad civil llegara a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. El acuerdo de disolución con liquidación debió adoptarse en el primer semestre de 2016 y la sociedad se extinguía en el plazo de 6 meses desde que se adoptó el acuerdo. En estos casos la liquidación no devengaba el Impuesto IVTNU con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión se entiende que los inmuebles fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad extinguida.

[12] Vid. Entre otras, SSTSJ de Cataluña de 19 de abril, y de 21 de junio de 2012, (ECLI:ES:TSJCAT:2012:3391 y ECLI:ES:TSJCAT:2012:7100) y consultas de la Dirección General de Tributos CV 1177-12 de 31 de mayo y CV 1855-20 de 9 de junio.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

BY NC SA

- **El art. 23.7 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana**, recoge que *"7. Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso".*

4.3 Supuestos de no sujeción reconocidos por la jurisprudencia:

Supuestos de no sujeción en la jurisprudencia

- **Las adjudicaciones realizadas por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas.** La adjudicación por la cooperativa a los cooperativistas de las viviendas construidas no está sujeta al IIVTNU. No hay una verdadera transmisión de la propiedad. La cooperativa actúa únicamente de mero instrumento coordinador, con el fin de facilitar a los asociados, copartícipes en la propiedad inmobiliaria de la cooperativa, a expensas de sus aportaciones, la consecución de la vivienda que les ha correspondido.

  La operación de adjudicación lo único que produce es la simple sustitución de una cuota o porción proindiviso (que venía correspondiendo, de modo abstracto, a cada uno los cooperativistas, sobre la totalidad del inmueble, que era objeto de esa comunidad cooperativa) por la concreción material de la vivienda que se adjudica. En consecuencia, al no existir una verdadera "*traditio"* de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, que es el elemento configurador del hecho imponible del IIVTNU, nos encontramos ante un supuesto de no sujeción al impuesto[13].

[13] Vid. Las CV-1732-20 de 9 de junio y CV 2399-09 de 26 de octubre de la Dirección General de Tributos.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- **Extinción del condominio.** Es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que el acto extintivo del condominio en el plano fiscal no es un acto transmisivo de la titularidad dominical que constituya objeto de tributación por el IIVTNU, dado que el copropietario o condómino ya era anteriormente partícipe de la titularidad dominical de los terrenos que como consecuencia de la transmisión se le atribuyen. En estos casos lo que se produce es la mera 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, en la atribución de una porción material concreta que se les adjudica en propiedad exclusiva sin incremento alguno de valor[14].

  La Dirección General de Tributos considera que en el caso de comunidades de bienes constituidas por actos "*mortis causa",* la adjudicación de los bienes llevada a cabo en la división de la herencia no produce el devengo del IIVTNU, y ello con independencia de que la división se lleve a cabo mediante adjudicación proporcional a cada uno de los herederos, o bien, en el caso de que tratándose de un bien indivisible, se adjudique a uno de los herederos mediante compensación económica al resto. También en el caso de una comunidad de bienes constituida "*inter vivos"* por dos o más personas que adquirieron en común un único bien inmueble urbano, y que deciden extinguir el condominio adjudicando el bien inmueble a uno de ellos, con la obligación de compensar económicamente al resto, no se produce la sujeción al IIVTNU, por no existir una transmisión de la propiedad entre los comuneros, ni civil ni fiscalmente, al tratarse de una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente que ya ostentaba cada uno de los comuneros. La Dirección General de Tributos aclara que en el caso de la transmisión de varios inmuebles, lo anterior se ha de entender, no referido a cada uno de los bienes inmuebles individualmente considerados, sino en relación al conjunto de bienes que forman parte del condominio**,** de tal forma que se producirán excesos de adjudicación gravables en el IIVTNU si hubieran podido evitarse o al menos minorarse con una adjudicación distinta de los bienes[15].

- **Las cesiones obligatorias y gratuitas** de terrenos urbanos a las Corporaciones locales[16].

---

[14] Vid. SSTS de 22 de enero de 1993, ECLI:ES:TS:1993:121, y 27 de junio de 1995, ECLI:ES:TS:1995:3780.

[15] Vid. CV 0239-16, de 21 de enero, que supone la modificación del criterio establecido por la Dirección General de Tributos recogido entre otras, en la CV 2669-10 de 13 de diciembre.

[16] Vid. La STS de 28 de julio de 1995, ECLI:ES:TS:1995:4492.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

- **La extinción del usufructo vitalicio** por fallecimiento del usufructuario y la recuperación por los nudos propietarios de sus facultades de goce no constituye hecho imponible a efectos del IIVTNU. El Tribunal Supremo razona que el hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuario los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión de derechos que pueda constituir hecho imponible. El régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte del usufructuario extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión que suponga el devengo del impuesto[17].

5. EXENCIONES

§7. Las exenciones en el IIVTNU se regulan en el art. 105 del TRLRHL que diferencia entre exenciones objetivas y subjetivas.

5.1. Exenciones objetivas:

Exenciones objetivas

- La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
- Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.
- Los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer este impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. El art. 15.3 de la Ley 49/2002, de 23 de noviembre dispone que *"en el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una*

[17] Vid. La STS de 16 de enero de 1999, ECLI:ES:TS:1999:8614. También, la CV 2175-22 de 17 de octubre, de la Subdirección General de Tributos Locales que razona que "*Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona (que no es gravada por el IIVTNU) y una "recuperación" del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario. El artículo 513 del Código Civil contempla entre las causas de extinción del usufructo, la muerte del usufructuario. Por lo que, una vez extinguido el derecho real de usufructo, no hay una transmisión de tal derecho a la persona del nudo propietario, sino tan solo una recuperación de las facultades de goce sobre el bien por el propietario".*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles"[18]. Asimismo, los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo[19].

- Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponibles anteriores a dicha fecha no prescritos, el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, incluyó la exención de las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

  También, están exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales. La Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia aclaró que esta exención se aplica a las personas físicas e invirtió la carga de la prueba para acreditar la concurrencia de los requisitos previstos en la norma para aplicar la exención. La Ley 18/2014, de 15 de octubre establece que para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria, y que se presumirá el cumplimiento de este requisito. Si con posterioridad se comprobara lo contrario, la Administración tributaria municipal procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente. A los efectos de la aplicación de esta exención, se considera vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la

[18]Vid. La STSJ de Cataluña de 2 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TSJCAT:2020:10298 .

[19] Vid. El art. 23.2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años, y respecto al concepto de unidad familiar, se está a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, equiparando el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

CV 0342-19 de 15 de febrero de la DGT

En el caso objeto de consulta se analiza si la transmisión de la vivienda habitual del deudor hipotecario no por el negocio estricto de "dación en pago", sino por compraventa, bien a favor de la propia entidad de crédito acreedora, o bien a favor de un tercero (como puede ser una sociedad gestora de activos de la entidad de crédito acreedora), puede considerarse a estos efectos como dación en pago y, por ello, resultar beneficiaria de la exenciones establecidas en el IIVTNU y el IRPF.

La Dirección General de Tributos entiende que la dación en pago no queda desnaturalizada ni muta su naturaleza por el hecho de que se haga a favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea este el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación del deudor hipotecario. Es este precisamente el caso planteado: el acreedor hipotecario accede a la dación y, bien adquiere el mismo la vivienda mediante compraventa o, bien obliga al deudor a transmitir el inmueble a un tercero, posibilidad admitida en el Código Civil para el pago de las obligaciones (artículos 1.162 y 1.163).

5.2. Exenciones subjetivas:

Exenciones subjetivas

- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de dichas Entidades Locales.
- El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.
- Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.
- Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas.
- La Cruz Roja Española.
- Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

cc BY NC SA

- Las transmisiones a la entidad pública empresarial Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF) de la titularidad de la red ferroviaria del Estado, cuya administración tiene encomendada[20].

6. SUJETOS PASIVOS

§8. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

Contribuyentes en el IIVTNU

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Sujetos pasivos sustitutos cuando el contribuyente sea una persona física no residente (transmisiones a título oneroso)

§9.En las transmisiones de terrenos o en la constitución de transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso tiene la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4 de la LGT que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España. Este supuesto de sustitución fue introducido por la Ley 50/1998 con el objeto facilitar la recaudación, en particular, en las zonas turísticas, en las que existe una elevada proporción de bienes inmuebles propiedad de personas físicas no residentes que resultan de difícil localización, cuando tras enajenar el inmueble dejan de residir en territorio español[21].

[20] Vid. El art. 34 del Real Decreto-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

[21] Vid. POVEDA BLANCO, F. (2005), p. 841.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Sujetos pasivos sustitutos en los supuestos de daciones en pago ***(derogado)***

§10. El Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, adicionó un apartado tercero al 106 del TRLRHL, que recogía como sujeto pasivo sustituto del contribuyente a la entidad de crédito adquirente del inmueble en las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de su aplicación, con ocasión de la dación en pago de la vivienda como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria, sin que el sustituto, es decir, la entidad de crédito, pudiera exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas. El Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, introdujo, con efectos desde el 1 de enero de 2014, una exención en este impuesto para las personas físicas que transmitan su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria y, paralelamente, suprimió este supuesto de sustitución del contribuyente.

Pactos entre las partes para realizar el pago del IIVTNU

§11. En relación con los obligados al pago es práctica habitual pactar en las transmisiones onerosas que todos los gastos derivados de la transmisión, incluido este impuesto, sean de cuenta de la parte compradora. Desde una perspectiva tributaria estos pactos carecen de eficacia por la aplicación concordada de los arts. 17.4 y 18 de la LGT que establecen que *"los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas"* y que *"el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa"*.

Desde una perspectiva civil, y en aplicación de los arts. 1255 y 1455 del C.c. resultan válidas las cláusulas que derivan en los compradores la obligación de pagar el IIVTNU que a falta de pacto correspondería a la parte vendedora. Ahora bien, la jurisprudencia se ha cuestionado su posible nulidad en aplicación de la normativa especial relativa a la protección de los consumidores. La Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios que modificó, en su artículo 1, la Disposición Adicional primera, apartado V, número 22, de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, y el art. 89.3 c) del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los consumidores y usuarios y otras leyes complementarias establecen, como cláusula abusiva *"la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el profesional"*[22].

[22] Vid. La STS de 25 de noviembre de 2011, ECLI:ES:TS:2011:7981, que unificando la jurisprudencia contradictoria en esta materia ha declarado que la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de Mejora de la Protección de los Consumidores y Usuarios no puede ser

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La STS de 30 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3488, reconoce legitimación para recurrir en la vía contencioso-administrativa por ostentar un interés legítimo a quienes, sin ser los sujetos pasivos, asuman en virtud de pacto o contrato la obligación tributaria principal de pago de un tributo local, como el IIVTNU, al estar legitimados para interponer el recurso de reposición tributario local en aquellos casos, en que dicho recurso agota la vía administrativa local. En la misma línea, la STS de 17 de septiembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:2863.

7. BASE IMPONIBLE

7.1 Regulación previa a la modificación operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre

§12. La regulación del art. 107 del TRLRHL, anterior el Real Decreto-ley, de 8 de noviembre, atribuía en todos los casos un resultado positivo (un incremento de valor), y no contemplaba la posible existencia de una minusvalía en el momento de la transmisión de los inmuebles. Como es conocido, la aguda crisis económica y financiera de la última década se manifestó con especial intensidad en el ámbito inmobiliario a través del estallido de la denominada "burbuja inmobiliaria", y la transmisión de un gran número de inmuebles por un valor inferior al valor de adquisición. Ante esta realidad, se plantearon cuestiones de inconstitucionalidad en aquellos supuestos en los que la transmisión objeto de gravamen reflejaba una minusvalía o la cuota a pagar era superior al incremento patrimonial realmente obtenido.

aplicada con carácter retroactivo. Véase también la STJUE de 16 de enero de 2014, ECLI:EU:C:2014:10, que concluye que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, de 5 de abril de 1993, sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores, debe interpretarse en el sentido de que *"– La existencia de un «desequilibrio importante» no requiere necesariamente que los costes puestos a cargo del consumidor por una cláusula contractual tengan una incidencia económica importante para éste en relación con el importe de la operación de que se trate, sino que puede resultar del solo hecho de una lesión suficientemente grave de la situación jurídica en la que ese consumidor se encuentra, como parte en el contrato, en virtud de las disposiciones nacionales aplicables, ya sea en forma de una restricción del contenido de los derechos que, según esas disposiciones, le confiere ese contrato, o bien de un obstáculo al ejercicio de éstos, o también de que se le imponga una obligación adicional no prevista por las normas nacionales.– Incumbe al tribunal remitente, para apreciar la posible existencia de un desequilibrio importante, tener en cuenta la naturaleza del bien o del servicio que sea objeto del contrato, considerando todas las circunstancias concurrentes en el momento de la celebración de ese contrato, así como todas las demás cláusulas de éste".*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Sentencia Tribunal Constitucional	Norma afectada
STC 26/2017, de 16 de febrero	Estimó parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Guipúzcoa, y, en consecuencia, los declaró inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.
STC 37/2017, de 1 de marzo	Estimó parcialmente la cuestión prejudicial de validez planteada en relación con los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU del territorio histórico de Álava, y, en consecuencia, los declaró inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.
STC 59/2017, de 11 de mayo	Estimó la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016 y, en consecuencia, declaró que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, eran inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.
STC 72/2017, de 5 de junio	Estimó la cuestión de inconstitucionalidad núm. 686-2017 y, en consecuencia, declaró que los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, eran inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.
STC 126/2019, de 31 de octubre	Estimó la cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020-2019, y declaró que el art. 107.4 del Texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, era inconstitucional, en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer era superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Los órganos jurisdiccionales no interpretaron uniformemente el contenido y fallo de las citadas sentencias del Tribunal Constitucional. Las distintas interpretaciones fueron, en esencia, las siguientes:

- Inaplicación en todos los casos de las normas declaradas inconstitucionales.
- Inaplicación de las normas declaradas inconstitucionales cuando existían indicios de inexistencia de incremento de valor no desvirtuados por la Administración.
- Inaplicación de las normas declaradas inconstitucionales cuando existía una prueba plena de inexistencia del incremento de valor.
- Inaplicación de las normas declaradas inconstitucionales, salvo que la Administración tributaria municipal probara la existencia de incremento de valor.

Ante esta disparidad de interpretaciones, el Tribunal Supremo admitió diferentes recursos de casación para dar respuesta a los interrogantes planteados:

En primer lugar, el Tribunal Supremo rechazó la denominada "*tesis maximalista",* que defendía la inaplicación en todos los casos de las normas declaradas inconstitucionales, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Rechazo "tesis maximalista"

El Tribunal Supremo consideró, de una parte, que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, adolecían de una inconstitucionalidad y nulidad parcial, y mantuvo que eran constitucionales y resultaban plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no lograba acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos) no había puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE. Asimismo, el Tribunal Supremo interpretó que el artículo 110.4 del TRLHL era inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) por impedir a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica. A criterio del Tribunal Supremo esta nulidad total del artículo 110.4 del TRLHL posibilitaba que los obligados tributarios pudieran probar la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilitaba la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

En relación con la prueba de la inexistencia de una plusvalía real y efectiva obtenida en la transmisión del terrero el Tribunal Supremo entendía:

- En primer lugar, que correspondía al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido.
- En segundo término, que para acreditar que no había existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podía el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permitiera apreciarla (como es, por ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas).
- En tercer lugar, que aportada por el obligado tributario la prueba de que el terreno no había aumentado de valor, debía ser la Administración la que probara en contra para poder aplicar los preceptos del TRLHL[23].

Rechazo "fórmula descuento simple"

En segundo lugar, el Tribunal Supremo resolvió que la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1 , 2 y 4, del TRLRHL permitía concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana debía ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda y rechazó fórmulas alternativas, como la del descuento simple[24].

Cálculo del IIVTNU Art. 107 TRLRHL
Base imponible: Valor del terreno x porcentaje (*)
(*) Porcentaje: Porcentaje anual x nº de años de generación del incremento de valor

Los gastos de urbanización no se adicionan al importe del valor de adquisición

En tercer lugar, el Tribunal Supremo entendió que los gastos de urbanización soportados por el sujeto pasivo durante el período de permanencia del inmueble en su patrimonio no debían tenerse en cuenta para cuantificar un mayor importe de adquisición, por lo que la existencia del incremento de valor o la minusvalía debía atender solamente a los valores de adquisición y transmisión[25].

[23] Vid. SSTS de 9 de julio de 2018, ECLI:ES:TS:2018:2499; de 17 de julio de 2018, ECLI:ES:TS:2018:2973; de 18 de julio de 2018, Rec. Núm. 4777/2017; de 6 de noviembre de 2018, ECLI:ES:TS:2018:2990; de 7 de noviembre de 2018, ECLI:ES:TS:2018:3769; y de 8 de noviembre de 2018, ECLI:ES:TS:2018:3765.

[24] Vid. Entre otras, SSTS de 27 de marzo de 2019, ECLI:ES:TS:2019:1084 y de 16 de diciembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3987.

[25] Vid. STS de 12 de marzo de 2019, ECLI:ES:TS:2019:958.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

En esta línea, el Tribunal Supremo también ha concluido que para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 del TRLRHL no cabe actualizar el valor de adquisición de los terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación[26]

En cuarto lugar, el Tribunal Supremo resolvió que, a los efectos de desvirtuar la existencia del incremento de valor, procedía la comparación exclusivamente de los valores de adquisición y transmisión, sin que procediera adicionar al valor de adquisición ninguna partida[27]. Este criterio entraba en contradicción con el establecido por el Tribunal Constitucional cuando acordó la inconstitucionalidad parcial de la regulación del IIVTNU en aquellos casos en que la cuota a satisfacer superaba el incremento patrimonial realmente obtenido y para su cuantificación parte de la "ganancia neta"[28].

En quinto lugar, el Tribunal Supremo interpretó que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL no determinaba que las liquidaciones firmes que hubieran ganado firmeza en vía administrativa incurrieran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la LGT. También entiende que no cabe acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la LGT no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación[29], y tampoco nos encontramos ante el supuesto de revocación por infracción manifiesta de la Ley previsto en el art. 219.1 de la LGT[30]

En sexto lugar, el Tribunal Supremo ha estimado el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por pago indebido del IIVTNU con base a la STC 59/2017, cuando el obligado tributario ha acreditado la existencia de minusvalía, y ha aclarado que para el resarcimiento de los daños causados por la aplicación de la ley inconstitucional, la administración responsable era la Administración del Estado y no las Entidades locales[31].

---

[26] Vid. STS de 10 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3724.

[27] Vid. STS de 16 de septiembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3076. También CV de la DGT 3075-21 de 7 de diciembre.

[28] Vid. STC 126/2019, de 31 de octubre, ECLI:ES:TC:2019:126.

[29] Vid. STS de 18 de mayo de 2020, ECLI:ES:TS:2020:973.

[30] STS de 9 de febrero de 2022, ECLI:ES:TS:2022:484.

[31] Cfr. Las SSTS de 3 de octubre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3120 y 21 de noviembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3808.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Por último, el Tribunal Supremo interpretó la STC 126/2019 en el sentido de que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL deberán ser inaplicados como inconstitucionales cuando, mediante prueba practicada por el sujeto pasivo, jurídicamente idónea y eficaz para acreditar la evolución realmente experimentada por el valor del concreto suelo a que vaya referido el gravamen, se haya constatado cuál ha sido el incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente; y la determinación de la base imponible, efectuada según lo dispuesto en el mencionado artículo 107, conduzca al resultado de una cuota a satisfacer superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.[32].

En el ámbito foral se realizaron las oportunas modificaciones legales para adaptar la regulación de este impuesto a la jurisprudencia constitucional:

- Decreto Foral-Norma 2/2017, de 28 de marzo de Guipúzcoa, por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para dar cumplimiento a la STC 26/2017, de 16 de febrero.
- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 3/2017 de 28 de marzo de Álava, por el que se modifica el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para dar cumplimiento a la STC 37/2017, de 1 de marzo.
- Decreto Foral Normativo 3/2017, de 20 de junio de Vizcaya, por el que se modifica la Norma Fiscal 8/1989, de 30 de junio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- La Ley Foral 19/2017, de 27 de diciembre, modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, para dar cumplimiento a la STC 72/2017, de 5 de junio[33], y la Ley Foral 3/2019, de 24 de enero modifica nuevamente en esta materia la Ley Foral 2/1995.

[32] Cfr. Las SSTS de 30 de enero de 2020, ECLI:ES:TS:2020:234 y 18 de mayo de 2020, ECLI:ES:TS:2020:1028.

[33] La STC 44/2019, de 27 de marzo, ECLI:ES:TC:2019:44 ha resuelto las dudas de constitucionalidad suscitadas en relación a la actuación que deben seguir los órganos jurisdiccionales respecto de los recursos contencioso-administrativos interpuestos contra liquidaciones del IIVTNU, a las que se refiere la disposición transitoria única de la Ley Foral 19/2017 y ha declarado que el apartado cuarto, 2, de la disposición transitoria única de la citada Ley Foral 19/2017 es inconstitucional y nulo en los incisos, «o en los órganos jurisdiccionales» de su párrafo primero, y «y los órganos jurisdiccionales» de su párrafo segundo.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

En el año 2018 se presentó una primera proposición de ley para la modificación del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales y su adaptación a la STC 59/2017, con el objeto de introducir un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que el sujeto pasivo acreditara que no había obtenido un incremento de valor, y la sustitución de los porcentajes anuales aplicables sobre el valor del terreno para la determinación de la base imponible del impuesto por unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición del terreno. La disolución de las Cámaras y la convocatoria de elecciones en abril de 2019 provocó la caducidad de esta iniciativa legislativa[34].

7.2 La STC 182/2021, de fecha 26 de octubre

Como hemos puesto de manifiesto, la STC 126/2019, de 31 de octubre, declaró la inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL en aquellos casos en los que la cuota tributaria superaba la plusvalía realmente obtenida.

La Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Andalucía también cuestionó la constitucionalidad de aquellos casos en los que la cuota, si bien no consumía la totalidad del importe de la ganancia obtenido, superaba el 60 por 100 de la riqueza gravada y, por lo tanto podía tener carácter confiscatorio. La STC 182/2021, de fecha 26 de octubre resolviendo la citada cuestión de inconstitucionalidad ha declarado inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE)[35].

---

[34] Vid. 122/000196 La Proposición de Ley 122/000196 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 (BOCG Núm. 225-3, de 12 de junio de 2018).

[35] Vid. La CV3074-21 de 7 de diciembre de la Subdirección General de Tributos locales, referida a la transmisión por compraventa de un inmueble urbano el 26 de octubre de 2021. El Centro Directivo concluye que el sujeto pasivo está obligado a la presentación de la declaración del IIVTNU, ya que el hecho imponible se ha realizado y se ha devengado el impuesto, pero no está obligado al pago del impuesto, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/2021. La CV 1300-22 de 9 de junio de la Subdirección General de Tributos Locales para el caso de que lo presentado por el contribuyente con anterioridad al 26 de octubre de 2021 fuera una declaración, y aún no se le hubiera notificado al obligado tributario la correspondiente liquidación tributaria, considera que el ayuntamiento no puede practicar la liquidación del impuesto, dado que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo fueron declarados inconstitucionales y nulos por la STC 182/2021, y tampoco puede practicarse la liquidación al amparo de la normativa contenida en el Real Decreto-Ley 26/2021, ya que resulta de aplicación para los hechos imponibles devengados a partir del 10 de noviembre de 2021, sin que tenga efectos retroactivos.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Tribunal Constitucional en esta sentencia razona que el sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible vulneraba el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE), al ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente.

Su alcance y los efectos de la declaración de institucionalidad resultan controvertidos al establecer el 26 de octubre de 2021 como hito temporal para determinar las situaciones que pueden ser revisadas con base a su fundamento[36].

Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL :

"a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han trascurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha".

[36] Vid. La STSJ de Castilla-La Mancha de 15 de noviembre de 2021 (ECLI:ES:TSJCLM:2021:2855), la STSJ de Castilla y León de 16 de diciembre de 2021 (ECLI:ES:TSJCL:2021:4748) y la STSJ de Cataluña de 22 de diciembre de 2021 (ECLI:ES:TSJCAT:2021:11300).

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El Tribunal Supremo ha interpretado que en aquellas *"situaciones no consolidadas"* conforme al FJ 6º de la STC 182/2021 habrá de atenerse a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo, "*tamquam non esset"*, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca[37]. Conforme con esta doctrina en las *"situaciones no consolidadas",* el Tribunal Supremo ha anulado las liquidaciones por fundarse en el ejercicio de una potestad tributaria amparada en una ley inconstitucional sin considerar necesario entrar a valorar en cada caso la existencia o no de una situación inexpresiva de capacidad económica[38].

El Tribunal Supremo tiene pendiente de resolver las siguientes cuestiones referidas a la citada STC 182/2021:

- Determinar si, la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL , declarada en la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, obliga en todo caso a la anulación de los procedimientos de derivación de responsabilidad al suponer su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide además la recaudación del impuesto[39].

- Determinar si, las liquidaciones provisionales o definitivas practicadas y confirmadas en la vía administrativa previa a la judicial antes de dictarse y publicarse la STC 182/2021 tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso contencioso administrativo con fundamento exclusivo en la mencionada sentencia[40].

- Determinar si, las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/2021 e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021) tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición y fundamento exclusivo en la mencionada sentencia[41].

---

[37] Vid. SSTS de 26 de julio de 2022, ECLI:ES:TS:2022:3168, y de 12 y 14 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4580 y ECLI:ES:TS:2022:4611).

[38] Vid. SSTS de 23 y 28 de marzo de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:1056, ECLI:ES:TS:2023:1057 y ECLI:ES:TS:2023:1205).

[39] Vid. ATS de 15 de septiembre de 2022, ECLI:ES:TS:2022:12145A.

[40] Vid. ATS de 1 de febrero de 2023, ECLI:ES:TS:2023:854A.

[41] Vid. ATS de 25 de enero de 2023, ECLI:ES:TS:2023:856A.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

cc BY NC SA

- Precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza[42].

- Determinar si la diferencia de sistemas de gestión tributaria en relación con IIVTNU -de autoliquidación o de liquidación administrativa- conlleva una diferencia de trato incompatible con el artículo 14 de la CE y, de ser así, con qué limitación temporal[43].

7.3 Regulación tras la modificación operada por el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre

§13. El Real Decreto-ley 26/2021 de 8 de noviembre ha aprobado una nueva regulación de la base imponible del IIVTNU con un doble objetivo:

- Establecer un método de determinación objetivo ajustado a la realidad del mercado inmobiliario.
- Permitir al obligado tributario la opción de un método alternativo en el que se determina la base imponible por diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del inmueble

El Tribunal Constitucional ha desestimado recientemente por mayoría el recurso de inconstitucionalidad promovido frente al citado Real Decreto-ley 26/2021. En primer lugar, el Tribunal Constitucional ha apreciado que concurría la extraordinaria y urgente necesidad, dado que su regulación tuvo por finalidad colmar el vacío normativo producido por la declaración de inconstitucionalidad llevada a cabo por la STC 182/2021 y, de no haberse aprobado, no hubiera sido posible seguir recaudando el impuesto por parte de las Entidades locales.

En segundo lugar, el Tribunal Constitucional no entiende vulnerados los límites materiales que el art. 86.1 de la CE (en relación con el art. 31.1 de la CE) establece para la utilización del Decreto-ley en materia tributaria. El Tribunal Constitucional argumenta que, atendiendo a la posición del IIVTNU en el sistema tributario español la regulación impugnada, aunque modifica la base imponible de este impuesto, no ha alterado sustancialmente la posición de los obligados tributarios a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos recogido en el art. 31.1 de la CE[44]

[42] Vid. ATS de 18 de enero de 2023, ECLI:ES:TS:2023:291A.

[43] Vid. ATS de 9 de febrero de 2022, ECLI:ES:TS:2022:1390A.

[44] Vid. STC 17/2023, 9 de marzo. Esta sentencia contiene el voto particular de los magistrados D. Enrique Arnaldo Alcubilla y Dª. Concepción Espejel Jorquera que consideran que el

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El art. 107 del TRLRHL dispone que la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determina multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda al periodo de generación.

El valor del terreno en el momento del devengo resulta de las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos el determinado en el momento del devengo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Valor del terreno en el momento del devengo.

La previa notificación del valor catastral constituye un presupuesto necesario para su efectividad en la liquidación del IIVTNU.

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

Asimismo, cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, no tenga determinado valor catastral en el momento del devengo, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor a dicho momento[45].

---

recurso debería haberse estimado al entender que la regulación del Real Decreto-ley 26/2021 afecta directamente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos previsto en el art. 31.1 de la CE.

[45] Vid. Entre otras, las SSTS de 21 de octubre de 2002, ECLI:ES:TS:2002:6906, de 12 de enero de 2008, ECLI:ES:TS:2008:484 y las SSTSJ de Madrid de 13 de noviembre de 2009, ECLI:ES:TSJM:2009:13715 y 6 de abril de 2010, ECLI:ES:TSJM:2010:3401. La STS de 12 de enero de 2008 -FJ 4º-, ECLI:ES:TS:2008:484 interpreta que *"(...) El art. 107.2 a) contempla que, cuando en el momento en el que se devengue el IIVTNU no esté determinado el valor catastral, el Ayuntamiento podría practicar la liquidación cuando el referido valor esté determinado, bien que refiriendo dicho valor al momento del devengo. Por su parte, el art. 17 de la Ley del Catastro señala que los actos a que se refiere (del procedimiento catastral) tendrán efectividad el día siguiente a aquél en que se produjeron los hechos que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen. Sobre el contenido de ambos preceptos, el Ayuntamiento recurrente elabora su posición, de modo que, según su tesis, una vez determinado el valor catastral, podría procederse a practicar la liquidación del IIVTNU, con independencia de la eficacia que frente al afectado tenga el acto de notificación del referido valor. Acude para ello al tenor del repetido art. 17 de la Ley del Catastro, en cuanto que es efectivo el valor catastral desde el día en que se produjo el hecho que lo determinó, con independencia del momento en que se notifique; es decir, que, a su juicio, el valor catastral, aún sin notificar, podría permitir la liquidación subsiguiente. 2. A la vista del planteamiento expuesto por la Corporación recurrente, bien se ve que el Ayuntamiento de Oviedo confunde la doctrina*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La regulación actual también prevé que los ayuntamientos puedan establecer en la ordenanza fiscal un coeficiente reductor sobre el valor señalado en los párrafos anteriores que pondere su grado de actualización, con el máximo del 15 por ciento.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales se aplican sobre la parte del valor que represente el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales se aplican sobre la parte del valor que represente el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados una vez construidas aquellas.

---

general de la eficacia de los actos administrativos con la efectividad de dichos actos por el destinatario de los mismos; dicho de otro modo, el Legislador puede determinar que los efectos de una determinada actuación administrativa se produzcan, con carácter general, desde el mismo momento en que sea dictada (ejecutividad inmediata de los actos administrativos a que se refieren los artículos 56 y 57 LRJAEPAC), pero a cada destinatario de aquélla no podrá serle de aplicación sino desde su notificación. Para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél le alcance en su efectividad. No sólo constituye una manifestación de las garantías que para el administrativo derivan de la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos (artículo 56 y siguientes de la LRJAEPAC) sino que también tiene un fundamento constitucional en el ejercicio efectivo del derecho de defensa de los propios intereses consagrado en el art. 24.2 de la Constitución, por cuanto que, como se señala en la sentencia, si el valor catastral constituye el presupuesto sobre el que se va a determinar posteriormente la base imponible del IIVTNU, es evidente que ese valor no puede quedar determinado a espaldas del sujeto pasivo del tributo; al menos, ha de notificársele al mismo para que pueda, como así hizo la sociedad mercantil recurrente en la instancia, formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores determinados si no estuviera conforme con los que había establecido el Centro de Gestión Catastral. En conclusión, que la sentencia recurrida no es errónea pues la eficacia de los valores catastrales, con independencia del momento en que se notifique, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación. El art. 17 del TRLCI lo que proclama es, como puntualiza el Abogado del Estado, la validez del acto administrativo (valor catastral) desde su determinación (será efectivo), siquiera no se sustrae, como todos los actos administrativos, a la exigencia de que su eficacia frente al destinatario pende de su notificación. Que sea efectivo desde el día siguiente al que se produjo el hecho que le dio lugar, con independencia del momento de la notificación, no significa que ésta sea superflua; sigue siendo obligada para la eficacia frente al administrado, lo que ocurre es que la eficacia que sobre el valor catastral, a partir de su notificación, lo es con el contenido que el acto (valor catastral) tenía en el momento de su aprobación, sin que ello signifique que otorgue eficacia retroactiva al acto que se notifica (...)".

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales se aplican sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido conforme a lo expuesto en el art. 107.2 del TRLRHL fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

Los ayuntamientos pueden establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general[46]. En este caso, se toma como valor del terreno, o de la parte de este que corresponda, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

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

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos pueden fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción no es de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquel se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes. El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

El periodo de generación del incremento de valor es el número de años a lo largo de los cuales se pone de manifiesto dicho incremento[47].

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

[46] Vid. En el marco de las medidas aprobadas por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, convirtió en "potestativa" la aplicación de la reducción de la base imponible del IIVTNU cuando se modifican los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Conforme con la exposición de motivos del citado Real Decreto-ley 12/2012 con esta medida se posibilitaba que los ayuntamientos pudieran incrementar su autonomía financiera, toda vez que les permite allegar mayores recursos y, por consiguiente, reducir su déficit.

[47] Vid. STSJ de Madrid de 05/02/2021, ECLI:ES:TSJM:2021:1490.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

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

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

Periodo de generación	Coeficiente Real Decreto-ley 26/2021	Coeficiente Ley de PGE 2023
Inferior a 1 año.	0,14	0,15
1 año.	0,13	0,15
2 años.	0,15	0,14
3 años.	0,16	0,15
4 años.	0,17	0,17
5 años.	0,17	0,18
6 años.	0,16	0,19
7 años.	0,12	0,18
8 años.	0,10	0,15
9 años.	0,09	0,12
10 años.	0,08	0,10
11 años.	0,08	0,9
12 años.	0,08	0,9
13 años.	0,08	0,9
14 años.	0,10	0,9
15 años.	0,12	0,10
16 años.	0,16	0,13
17 años.	0,20	0,17
18 años.	0,26	0,23
19 años.	0,36	0,29
Igual o superior a 20 años.	0,45	0,45

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Estos coeficientes máximos serán actualizados anualmente mediante norma con rango legal, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización mediante las leyes de presupuestos generales del Estado[48]. La ley prevé que si, como consecuencia de la actualización alguno de los coeficientes aprobados por la ordenanza fiscal resultara ser superior al correspondiente nuevo máximo legal, se aplicará este directamente hasta que entre en vigor la nueva ordenanza fiscal que corrija dicho exceso.

Una de las modificaciones más importantes de la regulación actual de la base imponible del IIVTNU se introduce en el apartado 5 del art. 107 del TRLRHL, que recoge que cuando se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo señalado anteriormente, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor. Esta previsión constituye una regla de salvaguarda que tiene por objeto evitar que la tributación por este impuesto pueda en algún caso resultar contraria al principio de capacidad económica, permitiendo, a instancia del sujeto pasivo, acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido.

De esta forma, el sistema objetivo de determinación de la base imponible del impuesto previsto en la ley se convierte en un sistema optativo, que solo resultará de aplicación en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no haga uso del derecho expuesto anteriormente.

Por último, en el nuevo régimen legal también son gravadas las plusvalías generadas en menos de un año, es decir, aquellas que se producen cuando entre la fecha de adquisición y la de transmisión ha transcurrido menos de un año, que como señala la exposición de motivos del Real Decreto-ley 26/2021 de 8 de noviembre son las que pueden tener un carácter más especulativo, corrigiéndose así una deficiencia del sistema de determinación de la base imponible regulado en la normativa anterior[49].

[48] Vid. El art. 71 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023

[49] Vid. El art. 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo por la que se regula el régimen especial del municipio de Barcelona ya gravaba las plusvalías "inter vivos" generadas en un período inferior al año al establecer que *"1. En los hechos imponibles de este tributo cuyo período de generación sea inferior al año, a excepción de las transmisiones gratuitas por causa de muerte, la base imponible se hallará aplicando al valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el porcentaje de incremento que establezca la Ordenanza fiscal, sin superar el límite del 5 por ciento anual.2. El porcentaje anual de incremento que apruebe la Ordenanza fiscal se aplicará en función de los meses completos durante los cuales se haya generado el incremento gravado".*

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

BY NC SA

En el ámbito foral también se han realizado las oportunas modificaciones legales para adaptar su regulación a la STC 182/2021:

- Decreto Foral-Norma 7/2021, de 16 de noviembre de Guipúzcoa, de adaptación de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.
- Decreto Foral Normativo 7/2021 de 16 de noviembre Vizcaya, por el que se adapta la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio del IIVTNU.
- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2021, del 16 de noviembre del Consejo de Gobierno de Álava, al objeto de modificar la normativa reguladora del IIVTNU y adaptarla a la STC de 26 de octubre de 2021.
- La Ley Foral 20/2021, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra.

8. TIPOS DE GRAVAMEN, CUOTA ÍNTEGRA Y CUOTA LÍQUIDA

8.1 Tipo de gravamen

§16. El tipo de gravamen del impuesto es el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30%. Dentro de este límite, los ayuntamientos pueden fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor indicados en el apartado 4 del art. 107 del TRLRHL.

8.2. Cuota íntegra y cuota líquida

§17. Dispone el art. 108.2 del TRLRHL que la cuota íntegra del impuesto es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen . La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones previstas en los apartados 4 y 5 del art. 108 TRLRHL[50].

[50] La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, publicada en el BOE nº 260, de 30 de octubre de 2013, modificó el art. 108.3 del TRLRHL con el objeto de armonizar la cuota líquida de este impuesto con la aplicación, en su caso, de la nueva bonificación potestativa prevista en el art. 108.5 del TLRHL.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

9. BONIFICACIONES EN LA CUOTA

§18. Las ordenanzas fiscales pueden regular 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, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

§19. La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras incluyó una bonificación potestativa de hasta el 95%, en el caso de transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por el Pleno de la Corporación por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo. La citada Ley 16/2013, de 29 de octubre ha seguido la línea iniciada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, que hizo extensiva al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas la bonificación existente en el art. 103.2 a) del TRLRHL en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

10. DEVENGO

10.1 Regla general

§20. El impuesto se devenga:

- Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión[51].
- Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

[51] Vid. La STS de 21 de junio de 2021, ECLI:ES:TS:2021:2631, recoge que en el contrato de arrendamiento financiero el IIVTNU se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno, esto es, en la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa por ejercicio de la opción de compra. En estos términos también se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en la resolución vinculante, V0590-19, de 20 de marzo de 2019.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

Algunas Ordenanzas fiscales aclaran que se considera como fecha de trasmisión:

A) En los actos o contratos entre vivos, la del otorgamiento del documento público y, cuando se trate de documentos privados, la de su presentación ante la Administración Tributaria Municipal. B) En las subastas judiciales, administrativas o notariales, se toma excepcionalmente la fecha del auto o providencia aprobando el remate si en el mismo queda constancia de la entrega del inmueble. En cualquier otro caso, se estará a la fecha del documento público[52]. C) En las expropiaciones forzosas, la fecha del acta de ocupación y pago. D) En las transmisiones por causa de muerte, la del fallecimiento del causante[53].

Para determinar el período de generación del incremento la doctrina y la jurisprudencia se cuestionó si el momento inicial de este período es la fecha de adquisición del inmueble objeto de transmisión o la de su calificación urbanística. Sobre esta cuestión el Tribunal Supremo ha señalado que en el IIVTNU resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo tengan la condición de urbanos[54].

ATS de 21 de junio de 2017, ECLI:ES:TS:2017:6694A. Determinar si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante -que falleció sin aceptar la del suyo- se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del impuesto sobre sucesiones, o solo uno. STS de 29 de marzo de 2019, ECLI:ES:TS:2019:1146. *"La respuesta que hemos de ofrecer, en atención a todo lo expuesto y, fundamentalmente, en consideración a la jurisprudencia establecida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre de 2013, de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo y en la citada sentencia de 5 de junio de 2018 , es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto, corolario de lo cual es la afirmación final de la reseñada sentencia civil según la cual "los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente".*

[52] Vid. La CV 1817-18 de 21 de junio de la DGT que señala que la transmisión de la propiedad, como consecuencia de la adjudicación judicial en el seno de un procedimiento de ejecución judicial, se produce en la fecha en que se dicta el testimonio, expedido por el Secretario Judicial, del decreto de adjudicación, dado que como establece el artículo 673 de la LEC este testimonio es título bastante para la inscripción del dominio en el Registro de la Propiedad a favor del adjudicatario del bien inmueble subastado.

[53] Vid. La Consulta 28/2018 de 15 de junio de la DGT que razona que en las transmisiones *mortis causa* se tiene por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose en dicho momento el devengo del tributo, dado que los herederos adquieren la propiedad del inmueble, de acuerdo con lo previsto en los artículos 440, 657, 661 y 989 del Código Civil en el momento del fallecimiento del causante y no desde la fecha de la aceptación de la herencia.

[54] Vid. Entre otras, la STS de 29 de noviembre de 1997, ECLI:ES:TS:1997:7230, el ATS de 07 de marzo de 2019, ECLI:ES:TS:2019:2583A y la sentencia del TSJ de Madrid de 31 de mayo de 2021, ECLI:ES:TSJM:2021:7155ECLI:ES:TSJM:2021:7155.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

10.2 Reglas especiales

- Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre aquel, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme[55], entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.
- En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior[56].

11. GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA

11.1 Introducción

§21. Las obligaciones de información constituyen una manifestación particular de las genéricas obligaciones de información con trascendencia tributaria reguladas en los arts. 93 a 95 de la Ley General Tributaria. Resulta necesario diferenciar las obligaciones formales a cumplimentar por los sujetos pasivos, que constituyen la expresión de su deber de presentar las oportunas declaraciones o autoliquidaciones del impuesto, y las obligaciones del resto de intervinientes en los actos o contratos sometidos a gravamen, así como las obligaciones de los notarios en relación a los documentos o negocios jurídicos que autorizan y que ponen de manifiesto la realización del hecho imponible.

[55] El citado plazo debe entenderse referido a cuatro años, que es el plazo de prescripción establecido en la vigente Ley General Tributaria.

[56] Vid. CV 1296-12 de la DGT de 15 de junio.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

CC BY NC SA

11.2 Obligaciones formales de los sujetos pasivos y del resto de otorgantes

Obligaciones formales de los sujetos pasivos

§22. Los sujetos pasivos están 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. Esta declaración deberá ser presentada, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo, en el plazo de treinta días hábiles cuando se trate de actos *inter vivos* y de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo cuando se trate de actos *mortis causa*. A la declaración los sujetos pasivos deberán acompañar el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.

Los ayuntamientos también están facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, si bien no podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando el bien inmueble no tenga determinado valor catastral en el momento del devengo.

Obligaciones formales de los otorgantes que no son sujetos pasivos

§23. En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos, resultará obligado el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate, y en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, lo será el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Estas obligaciones se cumplimentan en los mismos plazos y con independencia de las exigidas a los sujetos pasivos y resultan exigibles aunque la Entidad local no haya previsto expresamente su realización. Su incumplimiento podrá determinar la oportuna infracción tributaria, pero no comportará la exigibilidad de la deuda tributaria al otorgante que no tenga la condición de sujeto pasivo.

11.3 Obligaciones formales de los notarios

Obligaciones formales de los notarios

§24. Las obligaciones de colaboración de los Notarios en orden a la gestión del IIVTNU tienen su origen en el art. 111.7 de la LRHL, que establecía el deber de remitir al Ayuntamiento respectivo la relación o índice comprensivo de todos los documentos autorizados, que contuvieran los hechos, actos o negocios jurídicos que pusieran de manifiesto la realización del hecho imponible del impuesto, con excepción de los actos de última voluntad, así como la relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios que les hubieran sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

La regulación vigente, contenida en el art. 110.7 del TRLRHL, mantiene la obligación inicial, que se ha visto reforzada con la obligación de hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles objeto de transmisión[57], y posteriormente, con la obligación de advertir expresamente a los comparecientes del plazo para presentar las declaraciones y de las responsabilidades derivadas de su incumplimiento[58].

Véase, el Acuerdo marco suscrito entre la Federación Española de Municipios y Provincias y el Consejo General del Notariado de 6 de octubre de 2009, que tiene como objeto establecer un marco de colaboración entre ambas instituciones para conseguir que las Entidades locales obtengan los datos necesarios para liquidar este impuesto.

11.4. Registro de la Propiedad. Acreditación del pago del impuesto

El cierre registral

§25. El denominado cierre registral por causas tributarias constituye un instrumento regulado en el art. 254 de la Ley Hipotecaria, que requiere para la inscripción en el Registro de la Propiedad la previa acreditación del pago de determinados impuestos establecidos por las leyes, si los devengara el acto o contrato que se pretenda inscribir. Supone que, en estos casos, no quepa ningún asiento ni actuación registral salvo el asiento de presentación. De ahí, que el art 255 de la Ley Hipotecaria suspenda incluso la calificación registral. Su objetivo general es asegurar la contribución de todos los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos, finalidad que aparece vinculada al deber de contribuir establecido en el art. 31.1 de la CE.

---

57 La D. A. 22 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, adicionó un párrafo segundo al art. 111.7 de la LRHL que anticipó en este impuesto la generalización de la utilización de la referencia catastral como instrumento básico para el control de la propiedad llevada a cabo por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal y que establecía que *"en la relación o índice que remitan los Notarios al Ayuntamiento, deberán hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando dicha referencia se corresponda con los que sean objeto de transmisión. Esta obligación será exigible a partir de 1 de abril de 2002"*.

58 El art. 15.2.7 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, añadió un párrafo tercero al art. 117 de la LRHL que estableció 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 declaración por el impuesto, y asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones"*.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

En relación con el pago del IIVTNU, la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, estableció en su D.A. 6ª que *"el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el Ayuntamiento de Madrid, sin que se acredite previamente, de acuerdo con lo que se establezca reglamentariamente, haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la correspondiente declaración o comunicación",* y supuso recuperar para el municipio de Madrid el cierre registral, que en el ámbito local fue suprimido por el legislador de 1988, al desaparecer en la regulación del vigente la previsión contenida en el art. 361 del derogado Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, en relación con el anterior impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos.

Para hacer frente a la falta de presentación de la autoliquidación o de la declaración por el sujeto pasivo no es preciso acudir al cierre registral, ni a que el adquirente -en el supuesto de incumplimiento por el transmitente- termine presentando una comunicación ya prevista con carácter general en el art. 110.6 b) del TRLRHL, lo determinante será que los órganos de la Hacienda local con competencias comprobadoras e investigadoras desplieguen todas las potestades y funciones de comprobación e investigación previstas en el art. 115 de la vigente LGT, y ejerciten eficazmente las importantes actuaciones de obtención de información recogidas en los artículos 93 y 94 de la LGT y, particularmente, en el IIVTNU en los apartados 6 a 8del art. 110 del TRLRHL.

Sin embargo, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación fiscal de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica modificó el art. 254 de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 estableciendo que el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el IIVTNU, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo.

Este texto coincide básicamente con lo establecido en la D.A. 6ª de la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Régimen Especial de Madrid, y tiene por objeto exigir al Registro de la Propiedad su colaboración para evitar el fraude fiscal en el impago de este impuesto. El artículo establece la obligación de acreditar la presentación de la autoliquidación del impuesto previa a la inscripción registral, si bien aclara que es posible practicar la inscripción registral si se acredita haber presentado la comunicación del apartado 6 del art. 110 del TRLRHL. Así se trata de evitar que quien solicite la inscripción registral pueda ver rechazada su pretensión por no haber acreditado el cumplimiento de una

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

obligación tributaria que le incumbe a la otra parte contratante[59].

Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 9 de diciembre de 2015.

No basta acreditar la mera remisión de un documento de autoliquidación o de declaración sino que es preciso, como resulta de la dicción del propio artículo 254.5, que la acreditación comprenda el hecho de la recepción por la administración tributaria competente (vid. Resolución de 3 de marzo de 2012, entre otras, en relación con los artículos 119 y 120 de la Ley General Tributaria) y concluye que un mero impreso de autoliquidación que no consta pagado su importe, ni su presentación a los efectos del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, no acredita la debida existencia de una declaración del sujeto obligado ni puede confundirse con una notificación de liquidación llevada a cabo por la Administración Tributaria.

11.5 La inspección tributaria

§26. Con la vigente LGT, los procedimientos de comprobación que las Entidades locales pueden utilizar para controlar el cumplimiento de las obligaciones materiales son el procedimiento de verificación de datos, el de comprobación limitada y el procedimiento de inspección.

El primero es un procedimiento de control exclusivo de los órganos de gestión tributaria en el que se despliega una comprobación sumaria y de antecedentes, que, en todo caso, va a requerir la previa presentación de la oportuna declaración o autoliquidación por el obligado tributario, es decir, operará si el obligado tributario ha presentado ante el Ayuntamiento la correspondiente declaración o autoliquidación establecida en la ordenanza respectiva y concurre alguno de los supuestos previstos en el art. 131 de la vigente LGT.

El segundo es el procedimiento de comprobación limitada. En nuestra opinión, de los tres procedimientos que hemos enumerado es el que mejor se adapta al control extensivo o masivo de este impuesto.

El procedimiento de inspección debe reconducirse a las regularizaciones más complejas.

[59] Vid. La Circular 8/2013 de la FEMP "Acuerdo entre la FEMP y el Notariado para la gestión del IIVTNU", en www.femp.es, que a fin de evitar las posibles dilaciones que pudiera ocasionar a los ciudadanos en la inscripción de los inmuebles transmitidos ha llegado a un acuerdo con el Consejo General del Notariado para incorporar nuevas funcionalidades en el portal de descarga de Índices Trimestrales de plusvalías y que permitirá a las Entidades locales recibir copias electrónicas de las escrituras.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

El procedimiento de regularización tributaria puede ir acompañado del correspondiente procedimiento sancionador, que requerirá una adecuada calificación de la infracción por la presentación incorrecta de la declaración o de la autoliquidación. Así, si la infracción tributaria supone dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación, o incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta la declaración o el documento necesario para practicar la liquidación la acción típica resultará encuadrable respectivamente en los arts. 191 o 192 de la LGT[60].

Conforme con la regulación del IIVTNU derivada del Real Decreto-ley 26/2021 de 8 de noviembre, los ayuntamientos podrán efectuar las correspondientes comprobaciones del supuesto de no sujeción para los casos de inexistencia de incremento de valor (art. 104.5 TRLRHL) y de la regla para evitar la tributación por una plusvalía superior a la obtenida (art. 107.5 TRLRHL)[61].

Esta potestad comprobadora debe ponerse en relación con el art. 110.8 TRLRHL, que prevé que las CCAA y las Entidades locales colaboren para la aplicación del impuesto y, en particular, para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 104.5 y 107.5 TRLRHL, a través de los oportunos convenios de intercambio de información tributaria y de colaboración.

[60] Sobre la relevancia de una correcta calificación de la infracción en este impuesto véase la STC 218/2005, de 12 de septiembre, ECLI:ES:TC:2005:218.

[61] El art. 110.4 TRLRHL recoge que *"sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados por el interesado o el sujeto pasivo a los efectos de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5, respectivamente, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas"*. CV 1128-22 de 20 de mayo, de la Subdirección General de Tributos Locales.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

BIBLIOGRAFIA:

ALONSO GIL, M. (2010): *Los procedimientos de comprobación en los tributos locales (Cap. IV Especialidades en la inspección del ICIO, IIVTNU, IVTM e Impuesto sobre Gastos Suntuarios en su modalidad de aprovechamientos de caza y pesca).* La Ley. Grupo Wolters Kluwer. El Consultor de los Ayuntamientos.

ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. y VEGA BORREGO. F.A. (2009): *La posibilidad de utilizar valores de mercado para la determinación de la base imponible del IIVTNU,* en Financiación Local. Cuatro Estudios (Coord. Ramos Prieto,J.). Agencia Tributaria Madrid. Universidad Pablo de Olavide, Sevilla.

CARPIZO BERGARECHE, J. (2013): *La cuantificación de la base del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana,* en Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras Número 39. Abril/Junio. Colegio de Registradores.

CASANA MERINO, F. y ÁLVAREZ ARROYO, F. (2002): *El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana,* en Tributos Locales, Edersa. Madrid.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2013): *Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica,* en Revista Tributos Locales núm. 111. Junio-Julio. Editorial REGRESA, Madrid.

ERICE ECHEGARAY, Mª. A. (2012): *Burbuja inmobiliaria e impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (plusvalía).* Revista Jurídica de Navarra ISSN: 0213-5795. Enero-Diciembre 2012. Nº 53-54. Páginas 185-218.

LÓPEZ LEÓN, J. (2011): *Gestión e Inspección del IIVTNU,* en La Ley. Grupo Wolters Kluwer. El Consultor de los Ayuntamientos.

MARÍN BARNUEVO-FABO, D. (2013a): *¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012,* en Diario La Ley de 14 de febrero de 2013. Nº 8023.

- (2013b): *La necesaria modificación del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos,* en Boletín IDL-UAM NÚM. 45 (marzo, abril y mayo), en www.idluam.es.

MORENO SERRANO, B. (2012): *El IIVTNU. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico,* La Ley. Grupo Wolters Kluwer. El Consultor de los Ayuntamientos.

NAVARRO HERAS, R. (2010): *Una alternativa a la crisis de la Hacienda local: El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana,* en Revista Tributaria Oficinas Liquidadores, nº 24, mayo-junio. Colegio de Registradores de España.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.

ORÓN MORATAL, G. (2010): *El IIVTNU.* Cap. V, en "Los tributos locales" (Coord. MARÍN-BANUEVO FABO, D.), 2ª Edición, Thomson Reuters. Civitas.

POVEDA BLANCO, F. (2005): *Manual de fiscalidad local,* Madrid, IEF.
- (2011): *Prólogo "Gestión e inspección del IIVTNU" (LÓPEZ LÓPEZ, J.)* La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos, Wolters Kluwer España.. La Ley-El Consultor de los Ayuntamientos, Wolters Kluwer España.

RODRÍGUEZ MONTAÑÉS, Mª. P. (2006): *El IIVTNU: la persistencia de algunas cuestiones controvertidas,* en Tributos Locales nº 65 (junio). Editorial REGRESA.

SANTOS DE GARANDILLAS MARTOS (2010): *La tributación indirecta de valores sobre activos inmobiliarios: El art. 108 de la LMV,* en Tirant lo Blanch "colección financiero" nº 33.

SIMÓN ACOSTA, E. (2013): *Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalía de terrenos,* en Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 860/2013 (Tribuna).

SIMÓN ACOSTA, E. y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2006): *Curso de Hacienda local. Recursos, presupuesto y gasto.* Ed. THOMSON ARANZADI.

VARONA ALABERN, J.E. (2010): *A vueltas con la inconstitucionalidad del IIVTNU,* en Quincena Fiscal, nº 18/2010. Aranzadi.

VVAA (2008): *La Financiación local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro* [Cord. SUÁREZ PANDIELLO, J.] , FEMP.

Este obra está bajo una licencia de Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 3.0 España.