

JUAN MARTÍN RUIZ

UN ESTUDIO JURISPRUDENCIAL DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

CAPÍTULO I

SOBRE EL ORIGEN Y LA SITUACIÓN ACTUAL DEL IIVTNU

I. IDEAS PRELIMINARES. INTERROGANTES A RESOLVER

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU, en adelante), de entre todos los que forman el ramillete de impuestos locales, ha resultado ser, desde su instauración, una figura tributaria un tanto *inextricable*¹. Y es que estamos ante un tributo en el que confluyen

¹ Como dice ÁLVAREZ ARROYO, «estamos ante un tributo (...) que el contribuyente lo percibe como un tributo “tradicional”, a cuya existencia se ha acostumbrado, a pesar de que persiste su continua impugnación, argumento que, junto a su capacidad recaudatoria, ha servido a la Federación de Municipios y Provincias para reclamar insistentemente por su mantenimiento en el sistema tributario local, a pesar de los múltiples inconvenientes y distorsiones que ha provocado y sigue provocando en dicho sistema» (cfr. ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria». *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura, núm. 21 (2003), p. 63. Particularmente *curiosa* resulta la visión que tiene CAYÓN GALIARDO del impuesto: «La afirmación de que el mejor impuesto es el impuesto más antiguo, que toma su fundamento en la idea de una mayor aceptación social de aquellas figuras tributarias más antiguas o cuando menos en una acomodación de los hábitos del contribuyente a la existencia de ciertos gravámenes, y que podría ser cierta desde la óptica de la economía recaudatoria, en muchas ocasiones aparece claramente desmentida, pues existen tributos de larga y duradera presencia en los sistemas

diversas disciplinas jurídicas [Derecho Civil, Derecho Mercantil, Derecho Administrativo Especial (básicamente, Derecho Urbanístico), etc.], que generan distintas exégesis de un mismo problema, tanto en la jurisprudencia, como en la doctrina administrativa y científica².

Pero, al margen de la interpretación de las normas, el IIVTNU plantea cuestiones endémicas: ¿por qué algunos supuestos caen en las garras del hecho imponible del IIVTNU y no son sometidos a gravamen por impuestos que - aunque episódicamente- estructuralmente son similares a aquél y a la inversa (v. gr.: excesos de adjudicación en la extinción del *pro indiviso* o consolidación del dominio con la extinción del usufructo)?³ Y, en cuanto a su naturaleza: ¿estamos ante un impuesto inequívocamente directo?⁴

*tributarios y que, sin embargo, no han llegado a encontrar el grado de aceptación social mínimo como para que la comunidad social se haya adecuado a los mismos y no se constituyan en fuente constante de litigios y controversias entre la Administración y los administrados» (cfr. GAYÓN GALIARDO, A.: «Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalía y la reforma de las Haciendas Locales de 1975», *Civitas (REDF)*, núm. 31 (1981), p. 481).*

² Así también lo percibe MOLINOS RUBIO: «*El Impuesto ha sido, desde su inclusión en el ordenamiento tributario, una figura conflictiva, que ha provocado numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales» (cfr. MOLINOS RUBIO, L.M.:«El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y la autonomía local: medidas tributarias y financieras», *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, núm. 5 (2013), p. 347).*

³ En un análisis de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA comenta: «*La nueva Ley mantiene por su art. 110.2 el régimen establecido en textos legales que le precedieron, y que, por otra parte, se corresponde con el actual Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y el que contiene el ordenamiento jurídico civil sobre esta materia. La inexistencia del período impositivo dentro de las limitaciones o de la consideración atécnica de la regulación anterior ha de llevar, en muchas ocasiones, a desenlaces análogos a los que se dan en el citado Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pues en verdad de un impuesto que tenía en cuenta el período a lo largo del cual se generaba el incremento de valor (y tanto en la modalidad de transmisiones como en la tenencia), se ha pasado a un impuesto que se presume la plusvalía en función del valor del terreno en el momento de su devengo y en el que el período sólo se computa para determinar el porcentaje anual a aplicar (art. 108.2). Esto es, de un impuesto en que el período tenía cierta trascendencia, prácticamente se ha pasado a un impuesto instantáneo o efímero. Tan es así que la doctrina científica y jurisprudencial del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en este extremo, entiendo es de aplicación directa al nuevo Impuesto sobre el Incremento de Valor» (cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C: «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, vol. III (1989), pp. 800-801).*

⁴ Para ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA es incongruente afirmar categóricamente que estamos ante un «tributo directo» (cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C: «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», cit., p.798). Siguiendo su estela, ÁLVAREZ ARROYO afirma que «*desde un punto de vista estrictamente jurídico, estamos ante un impuesto directo, pero si acudimos a criterios puramente economicistas podrían plantearse algunas dudas habida cuenta que es perfectamente posible trasladar la carga tributaria que este Impuesto supone por la vía del precio o la contraprestación e incluso por vía contractual de hecho, es bastante frecuente que en los contratos traslativos del dominio (sobre*

No obstante, entre la problemática -de la que hablamos- surgida en torno a este tributo y dejando a un lado los apuntes, un tanto *exóticos*, del párrafo anterior, existen tres aspectos que son todo uno *clásico* en los trabajos y resoluciones que tiene por objeto este impuesto.

En primer lugar: ¿exista doble imposición -con independencia de que esto pueda resultar un problema- con otros impuestos que gravan la renta?⁵ Si es así y en el caso de que haya que buscar una solución: ¿cómo se corrige?⁶

*todo cuando la parte vendedora es una empresa constructora) que dan origen al IIVTNU se contenga una cláusula de asunción de impuestos que incluye expresamente a éste como una de las cargas que asume el adquirente)». Aunque concluye afirmando que «si bien esta asunción del Impuesto sólo debe de surtir efectos en el ámbito de las relaciones particulares de los contratantes, lo cierto es que cabe la repercusión económica del mismo, si bien todo este razonamiento no empaña absolutamente en nada la calificación jurídica de directo, por cuanto que de ningún modo cabe repercusión jurídica ope legis, sino que, en cualquier caso, siempre se tratará de una repercusión libremente pactada entre las partes, sin que ello afecte a los titulares de la obligación tributaria» (cfr. ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», cit., p. 67). Incluso, al hilo de toso esto, CASTELLS OLIVERES propone suprimir el IIVTNU y convertirlo en un recargo sobre el ITPAJD (cfr. CASTELLS OLIVERES, A.M.: «Algunos comentarios sobre la reforma de las haciendas locales», *Papeles de Economía Española*, núm. 92, (2002), p. 24).*

⁵ SIMÓN ACOSTA afirmaba que, partiendo de que la riqueza gravada por el IIVTNU y el IRPF es la misma, «el tratamiento separado que en estos Impuestos reciben los incrementos de patrimonio permitiría configurar el IIVT como un recargo sobre la base imponible del impuesto estatal» (cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: «Informe sobre el Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales», Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988, p. 78). ÁLVAREZ ARROYO nos dice que «el incremento de valor que una persona pueda obtener no sólo está sometido al IIVTNU, sino también a otros tributos, con los que existe una clara sobreimposición, pues sobre una misma fuente de riqueza recaen diversos tributos» (cfr. ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», cit., p.73).

⁶ MONCHÓN LÓPEZ no duda en tener que corregirla y se decanta por la deducción en cuota del IIVTNU: «Esta doble imposición es corregida de forma imperfecta, ya que, de conformidad con el art. 33 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, el importe del IIVTNU que haya satisfecho el sujeto pasivo se integrará en el valor de adquisición o transmisión correspondiente que se tenga en cuenta para determinar la ganancia patrimonial. Por tanto, la corrección de la doble imposición, al efectuarse en la base imponible, es mucho más limitada que la existente en la normativa del anterior IRPF, ya que en éste se permitía la deducción del 75% de la cuota del IIVTNU en la cuota del IRPF, mientras que el otro 25 % se tendrá en cuenta para determinar el incremento sujeto en este último impuesto, de acuerdo con los arts. 46. tres y 78.siete.b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio» (cfr. MONCHÓN LÓPEZ, L.: «El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», Comares, Granada, 1999, p. 200). No está de acuerdo con esta tesis ÁLVAREZ ARROYO: «Donde inicialmente se plantean problemas de doble imposición es en el IRPF, en efecto, en concepto de ganancia patrimonial este impuesto somete a gravamen las plusvalías que obtengan los sujetos pasivos, ciertamente es una situación conocida por el legislador, pues en la Ley 18/1991 se preveía una deducción en cuota del 75 % de la cuota del IIVTNU, y aunque en la nueva LIRPF no existe una mención expresa como sucedía anteriormente, no debe de surgir

En segundo lugar: ¿la determinación⁷ de la base imponible del impuesto, mediante un método objetivo, respeta los principios constitucionales en materia tributaria?⁸.

*ninguna duda a la hora de incluir al IIVTNU como mayor valor de adquisición, en virtud de lo dispuesto en el art. 33.1.b) de la LIRPF, como tributo inherente a la transmisión, o más precisamente, en el apartado 3 de este mismo artículo, como deducción del valor de transmisión, en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Ciertamente, el problema de doble imposición no se acaba, pero sí se reduce muy significativamente, al reducir el incremento con la consiguiente reducción de la base imponible, frente a la menos integradora deducción en cuota (...). Entiendo que en un impuesto progresivo como el IRPF, con carácter general, evita en mayor medida la doble imposición una reducción de la base imponible que una deducción en cuota, pues ésta última no evita los errores de salto en la tarifa progresiva del IRPF» (cfr. ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», cit., p.73). Sobre el particular, también, véase GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el principio de capacidad de pago», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 144, 2009, pp. 971-1001*

⁷ Con razón, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA habla de *estimación* y no de *determinación*: «cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», cit., p.799.

⁸ La doctrina ha sido muy crítica con este método de estimación de la base imponible. Así, ÁLVAREZ ARROYO advierte que «(...) el contribuyente, en principio, tributará con independencia del incremento verdaderamente obtenido, e incluso con independencia de que éste se haya producido o no, todo ello se derivada de la pésima determinación de la base imponible establecida en este impuesto, a lo que podíamos añadir la inexistencia, consecuencia de lo anterior, de elementos de corrección monetaria que evite el gravamen de incrementos meramente nominales» (cfr. ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», cit., p.72). Por su parte, MARTÍN CÁCERES advierte: «En definitiva, la cuantificación objetiva del incremento de valor, en la que el legislador ha persistido con esta nueva regulación, constituye un argumento más en apoyo de la tesis según la cual no se están gravando incrementos reales del valor de los terrenos, con grave menoscabo del principio de capacidad económica» (cfr. MARTÍN CÁCERES, A. F.: «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: modificaciones recientes», *Anales de la Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna, Santa Cruz de Tenerife*, núm.21, 1994, p. 93). Sobre esta cuestión, en términos parecidos: FALCÓN Y TELLA, R.: «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 21 (1993), p. 16 y ss. Para una parte de la doctrina, la contradicción entre el tenor del artículo 105.1 LHL y el sistema administrativo diseñado por el legislador para el cálculo de la base imponible debe salvarse admitiendo la posibilidad de que el presunto sujeto pasivo pueda alegar la inexistencia de un incremento de valor en aquellos casos en que no se haya producido la plusvalía (cfr. RUBIO DE URQUIA, J.I. y ARNAL SURÍA, S.: «Ley reguladora de las Haciendas Locales», I, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Madrid, 1996, p. 620 y 654). En esta línea, MOLINOS RUBIO no tiene duda en concluir: «Nos unimos a la opinión respecto a que el método que fija el art. 107 del TRLRHL para la determinación de la base imponible es un método subsidiario, y que en el contribuyente podrá, conforme a los medios de prueba admitidos en derecho, demostrar que el incremento que se ha generado no es el resultante de la aplicación del método objetivo establecido en la norma» (cfr. MOLINOS RUBIO, L.M.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de

Y, por último y al margen de la descripción del hecho imponible que ha efectuado el legislador a lo largo de la historia: ¿cuál es el fundamento de este tributo?⁹

naturaleza urbana y la autonomía local: medidas tributarias y financieras», cit., p.371). En sentido similar, MARTÍN CÁCERES, A. F.: «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: modificaciones recientes», cit., p. 89; SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M.J.: «Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local», Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 1993, p. 870 y ss.; ARNAL SURÍA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.: «Manual de ingresos de las Corporaciones Locales», El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001, p. 640; CHECA GONZÁLEZ, C.: «El sistema tributario Local», Aranzadi, Navarra, 2001, p. 76 y ss. y 365 y ss.; GRANIZO CABRANDERO, J.J.: «La reforma del sistema tributario Local», CISS, Valencia, 1999, p. 115 y ss.; CASANA MERINO, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 125 y ss.; CALVO ORTEGA, R.: «La reforma de la Hacienda Municipal», Cuadernos Cívitas, Thomson / Reuters, Madrid, 2010 y VARONA ALABERN, J.E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del IIVTNU», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (2010), pp. 65-89. En sentido contrario, ESEVERRI MARTÍNEZ, para quien el valor real a que se refería el artículo 108.1 LRHL no era otro que el resultante de aplicar las reglas del artículo 108.2 (cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica», *Gaceta Fiscal*, núm. 108 (1993), pp. 135 y ss.).

⁹ BUIREU GUARRO ya apuntaba que son tres los factores que influyen en la generación de las plusvalías: el que trae su causa de la natural realización de los inmuebles, el originado por el fenómeno de la depreciación monetaria y el de la generación por la acción urbanística de los entes públicos (cfr. BUIREAU GUARRO, J.: «La participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas por la vía fiscal» *Hacienda pública española*, núm. 60 (1979), pp. 95-98). En el estudio comparado del IIVTNU en los sistemas tributarios español, italiano, francés y británico, realizado por HINOJOSA TORRALVO, el autor manifiesta que «*se esbozan dos fundamentos de sujeción: la capacidad económica manifestada con la obtención del incremento y el beneficio procurado por la intervención administrativa o cualesquiera factores de economía externa. La particular configuración de estos incrementos, asociados a fenómenos de transformación territorial ha permitido a la doctrina abogar por uno u otro en unos casos de modo excluyente, y en otros, y en otros de un modo más compensado, admitiendo la posibilidad de tributación en función de la medida y del nivel de goce de los servicios públicos y a la vez manteniendo la necesaria referencia a la concurrencia a las cargas públicas con criterio de capacidad económica*» (cfr. HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa (II). Criterios de sujeción y cuantificación», *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, p. 24). Para CASADO MERINO «*El IIVT encuentra su justificación en que la plusvalía o incremento de valor gravado se debe a la acción urbanizadora del progreso en las ciudades, o a la evolución natural de los terrenos, y no, por tanto, al esfuerzo del propietario. Dado que es la comunidad en su totalidad la que contribuye a la creación de la plusvalía, debe ser compensada por quien se beneficia de ella. La participación en de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución. Su art. 47 dispone que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos*» (cfr. CASANA MERINO, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», cit., p. 30). En este sentido, SÁNCHEZ GALIANA y CALATRAVA ESCOBAR dicen: «*La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías obtenidas por causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos. Esta justificación, que ha sido tradicionalmente reconocida*

En definitiva, todas estas cuestiones, que han constituido el objeto –como hemos visto- de una nutrida lista de trabajos realizados por autores especialistas en Derecho Financiero, han sido tratadas en el seno de los tribunales y de la doctrina que emana de la Administración, y sus resoluciones y conclusiones es lo que nos va a ocupar a lo largo de este estudio, sin dejar de lado, por supuesto, el juicio crítico inherente a todo trabajo de investigación.

En cualquier caso, lo primero que vamos a hacer es comenzar por el principio: conocer cuál es el origen del IIVTNU, a través de las normas que lo han forjado a lo largo de la historia. Vamos a verlo.

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

por la doctrina y la jurisprudencia, entendemos que se debe mantener en el actual IIVTNU» (cfr. SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M.J.: «Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local», cit., p. 859). También, QUESADA SANTIUSTE no duda en afirmar que «el art. 47.2 de la Constitución sirve de base jurídica del impuesto, al establecer dicho precepto que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos» (cfr. QUESADA SANTIUSTE, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», Bayer Hermanos, Barcelona, 2001, p. 30). En contra de ello, ÁLVAREZ ARROYO mantiene: «el IIVTNU tiene un claro fundamento recaudatorio, se establece porque recae sobre un índice de capacidad económica, como cualquier otro sobre los que recaen otros impuestos, sin más; por lo que recurrir al art. 47 de la CE, hablando de tributos, no deja de ser una cuestión añadida, pero secundaria, que no puede servir para justificar la existencia de un impuesto; sí justifica la cesión obligatoria de terrenos y las demás cargas derivadas de la normativa urbanística que sufren los propietarios de los terrenos, pero no, o al menos no en exclusiva, un impuesto» (cfr. ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria», cit., p. 68). ORÓN MORATAL se ha mostrado, también, en contra de justificar el fundamento del tributo en el art. 47 CE: «Sin embargo, si ese fuese su único fundamento, con la expansión de las cuotas de urbanización como medio de financiación de la nuevas zonas objeto de urbanización, sufragando los afectados el 100% del coste de las obras, queda con mucha menos justificación la aplicación y en su caso existencia de este Impuesto» (cfr. ORÓN MORATAL, G.: «El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas», Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001, p. 25). Con razón mantienen RUBIO DE URQUÍA Y ARNAL SURÍA «que la presunta “acción urbanística” de las Entidades Locales ha constituido el “refugio teórico” de este Impuesto, generalizándose y extendiéndose a partir de ahí el gravamen sobre todo tipo de plusvalías en absoluto generadas por dicha acción urbanística (...)» (cfr. RUBIO DE URQUÍA, J.I. Y ARNAL SURÍA, S.: «La Ley Reguladora de las Haciendas Locales», El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 1989, p. 617). CHECA GONZÁLEZ, siguiendo la tesis de los anteriores y situando el fundamento constitucional en el art. 31.1 CE, como sostenimiento de los gastos públicos, concluye: «en realidad, la pervivencia de este tributo está exclusivamente basada en la gran potencia recaudatoria que el mismo tiene, lo que ha conllevado la negativa de los responsables locales a prescindir de la misma» (cfr. CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas», Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 274).

2.1. Los primeros *intentos* de regulación

La génesis del impuesto la encontramos en los distintos *amagos* de construcción de figuras impositivas, con ciertas semejanzas a lo que hoy conocemos como IIVTNU¹⁰, que devinieron en abortos normativos (al ser proyectos de ley que no cuajaron por diversos motivos), con un denominador común: la determinación de la base imponible mediante un sistema basado en la diferencia de valores.

En primer lugar, un precedente significativo (al margen de los proyectos de ley que analizamos a renglón seguido) lo encontramos en la petición del Ayuntamiento de Madrid, en 1910, para establecer el Impuesto sobre los Incrementos del Valor de los Solares. Ante esta solicitud el Ministerio de la Gobernación, con fecha 2 de noviembre de 1.910, dictó dos reales órdenes en las que desestimaba tales peticiones, ya que esta solución iba en contra de la potestad soberana de las cortes en materia legislativa.

En segundo lugar, ya como *antecedente* de *antecedentes*, debemos recordar el Impuesto Municipal sobre Incrementos del Valor de los Terrenos¹¹, que, como exacción, se incluía en el proyecto de la Ley de Haciendas Locales, conocido como Proyecto de Ley de Maura, de 7 de junio de 1.907 y que no pasó de proyecto. Se pretendía someter a gravamen los aumentos de valor que obtenían las propiedades beneficiadas directamente por las reformas urbanas, con un objetivo claro: social: que un particular no se apropie de los beneficios que tienen como causa la actividad urbanizadora del ayuntamiento, financiada por toda la comunidad¹².

En tercer lugar: el denominado Proyecto de Ley Canalejas-Cobian. Cuando era ministro de Hacienda Eduardo Cobian y Boffignac, el entonces presidente del Consejo de Ministros, José Canalejas, presentó a las Cortes, el 7 de noviembre de 1.910, el primer proyecto de ley que de una manera rigurosa preveía el Arbitrio de Plusvalía. Entre las características de este arbitrio (conforme a lo dispuesto en los arts. 57 y ss., del proyecto de ley), cabe destacar

¹⁰ Para conocer los orígenes más remotos del IIVTNU en los países de nuestro entorno y en EEUU, cfr. CASANA MERINO, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», cit., p. 18 y RODRÍGUEZ MORO, N.: «Impuesto Municipal de Plus Valía», Escuelas Gráficas de la Santa Casa de Misericordia, Bilbao, 1945, pp.12 y 13. En cuanto a la reciente regulación del Impuesto en Europa, imprescindible: HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa (I). Criterios de sujeción y cuantificación», *Crónica Tributaria*, num. 68 (1993), pp. 65-80 y «La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa (II), cit., pp. 23-46.

¹¹ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J. y SIMÓN ACOSTA. E.: «Manual de dret tributari local». Escola d'administració Pública de Catalunya, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1987, p. 359.

¹² Cfr. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos», Lex Nova, Valladolid, 1988, p. 28.

su carácter voluntario y municipal. El arbitrio gravaba el incremento de valor de los terrenos situados en el término municipal. Las reglas de determinación de la base imponible tenían en cuenta las mejoras, gastos, intereses, etc., incluso las minusvalías entre el precio de enajenación y el precio de adquisición.

En cuarto lugar, la cronología nos lleva al llamado Proyecto de Ley Bugallal. Este proyecto de ley, de 8 de noviembre de 1915, del ministro de Hacienda Gabino Bugallal Araujo, bajo la presidencia del gobierno de Eduardo Dato, se caracterizaba por convertir este tributo en arbitrio del Estado, cuando en Europa la corriente mayoritaria apostaba por que fuera un instrumento de financiación de los ayuntamientos. Se pretendía gravar el incremento de valor que no tiene su origen en el esfuerzo o en los gastos realizados por el propietario, sino en la actividad social, que constituye la labor por la cual el beneficio vuelva, en cierta proporción, a la colectividad; es decir: el impuesto constituye una compensación exigida al contribuyente por las ventajas que la acción extraña le ha proporcionado. A diferencia del anterior, este proyecto gravaba el incremento del valor de toda clase de terrenos: rústicos y urbanos.

En quinto lugar, el bautizado como Proyecto de Ley Alba: el 24 de septiembre de 1.916, el ministro de Hacienda, Santiago Alba, articulaba un nuevo proyecto de ley del impuesto denominado «Contribución Especial sobre el Aumento de Valor de los Bienes Inmuebles». Se presentaba, también, como impuesto del Estado, pero se preveía un sistema de participación a favor de las Mancomunidades o Diputaciones, exigible con ocasión de la transmisión de la propiedad, por actos *inter vivos* o *mortis causa*, de todas clases de terrenos rústicos o urbanos.

Por último, el 16 de julio de 1.918, Augusto González Besada daba nombre a un nuevo Proyecto de Ley. Presentó un proyecto de reforma de las exacciones municipales, basado en el proyecto de Canalejas-Cobian de 1.910, y en el que, aunque estaba prevista la exacción especial de mejoras por razón del incremento de valor de fincas urbanas, finalmente se excluyó el arbitrio de plusvalía, optando por la implantación, solamente, del arbitrio sobre solares¹³.

2.2. La historia del IIVTNU en el Derecho positivo¹⁴

¹³ Una visión pormenorizada y ampliada de los antecedentes del IIVTNU se encontrará en SAU MARTÍ, A.: «Los 81 años de vigencia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», inédito, Universidad de Vic, Barcelona, 2000, pp.18-31. También BUENO MALUENDA realiza un amplio recorrido sobre la figura regulada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, estudiando los antecedentes de la misma, en especial, su inmediato precedente (cfr. BUENO MALUENDA, C.: «Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (I.I.V.T.N.U)», *Revista de Hacienda Local*, núm. 80, vol. XXVII (1997), pp. 353-435).

¹⁴ La normativa que vamos a relatar se puede consultar en <http://www.boe.es/buscar/gazeta.php>

2.2.1. Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917

Se trata de la primera Ley que autorizaba a un Gobierno para imponer el arbitrio municipal sobre el incremento de valor de los terrenos.

El art. 9 de dicha ley establecía: «El Gobierno podrá conceder con carácter transitorio a los Ayuntamientos los recursos y medios que sean indispensables para organizar sus Haciendas Locales, y renunciar, total o parcialmente, si lo estimasen conveniente, a lo que perciben del Estado por cupo de Consumo. Tales concesiones y autorizaciones, en cuanto constituyan un nuevo régimen, se acordará en Consejo de Ministros, y la resolución se tendrá que publicar en la Gaceta de Madrid».

En cualquier caso, estamos ante una autorización de carácter genérico, que habilitaba al Gobierno para el establecimiento de exacciones dirigidas a resolver el problema de financiación de los ayuntamientos.

2.2.2. El Real Decreto de 13 de marzo de 1919

Con la autorización de la Ley de 2 de marzo de 1917, la Gaceta de Madrid, núm. 73, de 14 de marzo de 1919, publicaba un Real Decreto, fechado el día anterior, en el que se regulaba, con carácter provisional, por primera vez en España, el «arbitrio sobre los incrementos de valor de los terrenos».

Este Real Decreto, que implantaba el citado arbitrio, se proponía aliviar el problema de la vivienda, agudizada por las consecuencias de la guerra europea; y a este propósito, la exposición de motivos señalaba que como «la restricción circunstancial de las construcciones ha provocado una elevación de alquileres que tiende a generalizarse en los principales centros urbanos, cuya elevación beneficiaba directamente a una clase de propietarios en daño del resto de los contribuyentes municipales, es, pues, evidente la conveniencia de traer a contribuir especialmente los incrementos patrimoniales del valor de los terrenos urbanos».

Este Real Decreto, cuya regulación, según la exposición de motivos, se hacía con carácter provisional y transitorio, se basa en los siguientes principios¹⁵:

a) Realidad del Impuesto, o sea, exclusión de valoraciones objetivas o indicitarias, se busca determinar una plusvalía neta, y por ello, del incremento de valor se deducía el importe de las mejoras, de las contribuciones especiales,

¹⁵ Cfr. HERNÁNDEZ LAVADO, A: «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en La Reforma de las Haciendas Locales», Lex Nova, Valladolid, II, 1991, p. 62.

incluso se preveía la deducción de los gastos necesarios de adquisición y enajenación.

b) Moderación en los tipos de gravamen, con exigencia de que las escalas de gravamen del Impuesto se fijasen en proporción decreciente al número de años transcurridos para obtener el beneficio, es decir, el aumento de valor.

c) Regulación de lo que el propio legislador denominaba «tasa de equivalencia», a cargo de las asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, mediante tasación periódica y con un tipo de gravamen máximo del 5%.

d) Prohibición de que el ayuntamiento pueda reconocer exención ni bonificación que no esté prevista en el Real Decreto regulador del tributo.

e) Aunque no se utiliza la figura del sustituto del contribuyente en esta primera regulación del gravamen, sin embargo, se prevé que en las transmisiones *inter vivos* el adquirente, que es el que queda obligado al pago, pueda descontar del precio el importe del gravamen. Es decir, se prevé la posibilidad del resarcimiento cuando el obligado no es el transmitente, con lo cual el gravamen se establece desde un primer momento con la intención de incidir en el transmitente, que es el que obtiene el incremento de valor que se pone de manifiesto con la transmisión.

Las características del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos creado por este Real Decreto eran¹⁶:

a) Potestativo para los ayuntamientos.

b) El gravamen recaía sobre las personas físicas con ocasión de la transmisión del dominio de los terrenos.

c) Las asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente estaban sujetas a la llamada «tasa de equivalencia», que se cobraba mediante tasaciones periódicas de los terrenos.

d) El incremento de valor estaba determinado por la diferencia, «en más», entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha de su adquisición y el valor que el mismo terreno alcanzase en el momento de su enajenación.

e) Del incremento de valor eran deducibles las mejoras, contribuciones especiales, Impuesto de Derechos reales y cualquier otro gasto necesario para la adquisición y enajenación del bien. Era una *numerus apertus*: incluía todo lo que fuera necesario para el terrero.

f) El sujeto pasivo, en las transmisiones *mortis causa*, era el heredero o legatario. En las *inter vivos*, el adquirente, al que se concedía la facultad, salvo pacto en contrario, de reducir el precio en el importe del gravamen, si la transmisión era a

¹⁶ CASANA MERINO. F.: «El Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», cit., pp. 23. 36

título oneroso. En la tasa de equivalencia era sujeto pasivo la persona jurídica propietaria del terreno

g) Estaban exentos, además de los consabidos (terrenos del Estado, municipales, servicios de enseñanza o beneficencia), los terrenos afectos a las explotaciones agrícolas o mineras y que no tuvieran consideración legal de terrenos.

h) Las exenciones se establecieron con carácter limitativo, prohibiéndose que la Ordenanza del Arbitrio o el Ayuntamiento, por acuerdo especial, pudiera reconocer una exención que no estuviese contemplada en la Ley.

i) El tipo de gravamen debía estar comprendido en una tarifa entre 5 y el 25%.

El 19 de octubre de 1921 se dicta una Real orden encaminada a reglamentar y desarrollar el arbitrio, a petición de las Cámaras de Comercio, que solicitaban la revisión de este Real Decreto de 1919. Las novedades son, básicamente:

a) Introduce la limitación de la cuota en el supuesto de transmisión a título lucrativo efectuada a favor de los hijos o entre cónyuges.

b) Estableció que para la determinación del valor corriente en venta de los terrenos los ayuntamientos no tienen la obligación de aceptar las valoraciones que consten en las escrituras: se confeccionan valores indiciarios para los terrenos según las zonas del término municipal.

c) En el cálculo de la base imponible no serán deducibles las mejoras relativas al edificio, ya que el arbitrio grava el terreno y no el edificio.

d) Respecto de las contribuciones especiales, se deducen el doble de las cuotas pagadas.

e) También resulta interesante destacar la posibilidad de que los ayuntamientos practicasen liquidaciones previas con eficacia vinculante para la Administración.

2.2.3. *El Estatuto Municipal de 1924*

La normativa que hemos visto hasta ahora estuvo vigente durante un plazo muy reducido de tiempo: hasta la promulgación del Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, que derogó y sustituyó la Ley de octubre de 1877 y la restante legislación municipal, incluyendo el Real Decreto de 13 de marzo de 1919 y las Órdenes que le siguen.

El Estatuto Municipal de 1924 es el primer cuerpo legal que sistematizó todo lo concerniente a las Haciendas Locales. Fue aprobado por el Real Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924 (y publicado en la Gaceta de Madrid, núm. 69, el 9 de marzo de 1924), conocido también con el nombre de Calvo Sotelo, ya que fue él quien lo promovió desde la Dirección General de la Administración Local. Este Estatuto llevó a término una importante labor de ordenación y

modernización de las Haciendas Locales, que fue obra del ilustre profesor Flores de Lemus, como reconoció el mismo Calvo Sotelo¹⁷.

El Estatuto regula el arbitrio sobre el Incremento de valor de los terrenos en los artículos 422 a 432, recogiendo el contenido del Real Decreto de 1.919, con dos innovaciones importantes: una, la de rebajar el tipo máximo, que no podía exceder del 15% y la posibilidad de que la escala fuese regresiva, y otra, la de concebir el tributo como arbitrio con fines especiales, debiendo dedicarse sus ingresos al fomento de la construcción de viviendas y al acrecentamiento del patrimonio municipal con bienes permanentes.

Hay que mencionar, por tanto, su finalidad extrafiscal (latente en este texto legal), encaminada, esencialmente, como hemos dicho, a potenciar la edificación. Para cumplir este objetivo, se permitía al Ayuntamiento la posibilidad de gravar de distinta manera el terreno, según estuviese o no edificado.

Más tarde, el mismo Calvo Sotelo, sometió a la aprobación del Consejo el Real Decreto de 3 de noviembre de 1928, ratificado mediante Ley por la II República, el 15 de abril de 1932. Este Real Decreto introdujo sustanciales modificaciones en el Estatuto Municipal, entre todas:

- a) La desafectación de los ingresos del tributo.
- b) Elevación, hasta el 25%, del tipo de gravamen máximo.
- c) Exclusión del gravamen de los incrementos generados con más de 30 años de anterioridad, respecto a la última transmisión.
- d) Como modificación más importante, se introdujo, para cuantificar el Impuesto, el sistema de índices, similar al actualmente vigente. Inicialmente se fijaron los índices con una vigencia trienal.
- e) Los Ayuntamientos podrán conceder fraccionamientos a las transmisiones entre vivos y deberán concederlo en las transmisiones *mortis causa*.
- f) También se regula la manera de hacer las notificaciones de las liquidaciones.

2.2.4. La Ley de Bases de régimen Local de 1945

La Base 22, de la Ley de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945, reguló el Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. En desarrollo de esta base y de las demás de Haciendas Locales, se dictó el Decreto de 25 de enero de 1946 (publicado en el BOE de 5 de agosto de 1946).

¹⁷ Según cuentan FERREIRO LAPATZA, J.J. Y SIMÓN ACOSTA, E.: «Manual de dret tributari local», cit., p. 364.

La normativa referente al Impuesto sobre plusvalías está contenida en los artículos 99 a 113. Estos artículos son una refundición de las normas del Estatuto de 1924 y del Real Decreto-Ley de 3 noviembre de 1928. Este decreto, de ordenación provisional de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1946, es recogido, prácticamente sin modificación alguna, en el Reglamento de haciendas locales de la Ley de régimen Local de 16 de diciembre de 1950 y en el Texto Articulado y Refundido de las Leyes de Bases de Régimen Local de 17 de Julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955 (arts. 510-524), salvo la excepción de la modificación o aclaración que, en cuanto a la sujeción de las sociedades civiles y mercantiles a la Tasa de Equivalencia, introdujo la Ley de 3 de Diciembre de 1953 y el cierre registral, que lo contemplaba el art. 519.

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

En 1975 se aprobó la Ley 41, de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de régimen local, que en su Base 27 regula el «Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos», recogiendo, en buena parte, el proyecto de Ley de Bases de Régimen Local de 1972, que nunca llegó a aprobarse. Y es en esta Ley donde se abandona la denominación de «arbitrio» para pasar a denominarse «Impuesto».

En la disposición final segunda de la ley 41/75 se preveía que, en un plazo máximo de un año, el Gobierno, previo informe del Consejo de Estado en pleno, aprobaría el Texto Articulado de la Ley, lo que no se cumplió y en su lugar se dictó, con carácter provisional, el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, que regulaba el Impuesto en los artículos 87 a 99, con carácter, obviamente, simplemente reglamentario¹⁸.

Este Real Decreto incluye diversas mejoras técnicas sustantivas respecto del anterior arbitrio, todo en conformidad con la de Bases que desarrolla. Siguiendo a PÉREZ-ARDA Y LÓPEZ VALDIVIESO¹⁹, estas son las más importantes:

¹⁸ Como decía SIMÓN ACOSTA, estas normas provisionales no son el Texto Articulado de la Ley, lo cual fue ratificado por el Tribunal Supremo, en Sentencia de 7 de noviembre de 1981 (cfr. SIMÓN ACOSTA, E.: «El impuesto sobre la radicación», *Hacienda Pública Española*, núm. 54 (1979), pp. 170 y ss). Su entrada en vigor no supuso el fin de la vigencia de la Bases de 1975, pero, en la práctica, se ha convertido en el texto de cita habitual durante la época anterior a la entrada en vigor de la Ley de Bases de Régimen Local de 1985. Esta época de plétora normativa en la Hacienda Local la refleja muy bien GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, J.M.: «Reflexiones a la espera de una ley de financiación de las haciendas locales». *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura, núm. 4 (1986), pp. 281-285.

¹⁹ Cfr. PÉREZ-ARDA Y LÓPEZ DE VALDIVIESO, S.: «El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. Plusvalía», Aranzadi, Pamplona, 1985, p.24.

- a) Se observa un estricto cumplimiento del principio de legalidad en todos los elementos tributarios.
- b) Plasma el hecho imponible con la precisión adecuada de que grava el incremento de valor de los terrenos sitos en el término municipal durante un periodo determinado de tiempo.
- c) Determina con gran técnica y mayor seguridad jurídica el «periodo imponible».
- d) Al tratar de los beneficios tributarios en las exenciones acoge ya las de carácter objetivo y subjetivo y, después, especifica las bonificaciones y pérdida de los beneficios tributarios.
- e) En el campo de los elementos personales, con relación al sujeto pasivo, matiza bien la distinción entre contribuyente y sustituto y regula la repercusión.
- f) En la base imponible, después de definirla, determina el valor del terreno al inicio y al final del periodo impositivo, con ajustado rigor a los índices, si los hay, para cuya obligada elaboración, señala, se ha de tener en cuenta, en su caso, el aprovechamiento urbanístico e indica también que la vigencia de los índices no puede ser inferior a un año y no se olvida de regular el juego de las fluctuaciones de valor del índice de la vida, de las mejoras y de las contribuciones especiales. Aparte de matizar lo necesario en la determinación de la base en la constitución y transmisión de derechos reales de goce, especifica la valoración de la nuda propiedad, derecho a elevar una o más plantas o a construir bajo el suelo, expropiación al amparo de la Ley del suelo, terrenos que deban cederse de modo gratuito, etc.
- g) En el nacimiento de la obligación tributaria, señala el momento del devengo en las dos modalidades del Impuesto y, en la primera, distingue entre transmisión de terrenos y derechos reales y su constitución, habla de la nulidad, rescisión o resolución de actos y contratos y de las condiciones.
- h) Al tratar de deuda tributaria precisa que el tipo no puede exceder del 40% y de la regla de su graduación.
- i) Por último, trata la gestión tributaria, la obligatoriedad de las declaraciones y de la autoliquidación y notificaciones;
- j) Para finalizar, dentro de las disposiciones complementarias, señala las relativas a las normas reglamentarias que regirán con carácter provisional²⁰ en la

²⁰ Estamos en un momento donde reina la *provisionalidad* de las normas. Es la coyuntura en que surge esa profusión de normas a las que DOMINGO SOLANS califica bajo el común denominador de *urgencia y transitoriedad*. En la introducción a la traducción del Informe Layfield, realizada en 1982, se asombra este autor de la existencia de nada menos que trece normas en los últimos siete años bajo el signo de la transitoriedad, a la espera de la nueva Ley de Régimen Local (cfr. DOMINGO SOLANS, E.: «Las propuestas del Comité Layfield para la reforma de la Hacienda local británica», *Documentación Administrativa*, núm. 181 (1979), p.187.

parte actualmente vigente de las disposiciones del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952, en cuanto no se opongan a las normas del Decreto.

Posteriormente, El Real Decreto-Ley 15/1978, de 7 de junio, sobre aplicación inmediata del RD 3250/76, tiende, como explica su preámbulo, a impulsar la puesta en práctica, de forma inmediata, del «Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos», para lo cual se hace preciso modificar el ámbito de discrecionalidad reservado a los ayuntamientos y obviar los obstáculos que impedían la entrada en vigor de este Impuesto. También deroga la corrección monetaria automática anual de los valores iniciales, a tenor del índice del coste de la vida, y lo hace obligatorio en algunos municipios: aquellos que sean capitales de provincia o de población igual o mayor a 20.000 habitantes.

La Orden de 20 de diciembre de 1.978 aprueba las Ordenanzas fiscales tipo. El Real Decreto 3147/1978, de 29 de diciembre, determina la facultad de los Ayuntamientos para aprobar los tipos unitarios de valor cuya vigencia se establecerá según la Ordenanza Fiscal tipo para dos años.

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

El Real Decreto-Ley 3/1981, de 16 de enero, sobre el régimen jurídico de las Corporaciones locales, parte de que la Constitución Española consagra tres principios fundamentales en relación con el Régimen local:

- a) La autonomía de las Corporaciones locales en la gestión de sus intereses.
- b) El carácter democrático y representativo de sus órganos de gobierno, y
- c) La suficiencia de las Haciendas Locales.

Por todo lo anterior, exigía la promulgación de una Ley de Bases. Pero, hasta ese momento, este Real Decreto-Ley suprimía diversas autorizaciones, controles y aprobaciones que venía ejerciendo la Administración del Estado en materia financiera y tributaria de las corporaciones locales. La reforma es francamente positiva y progresiva, en cuanto se da carácter *autónomo* al procedimiento en materia de *imposición y ordenación de tributos*. El ayuntamiento alcanza ya, en el orden conceptual y pragmático, mayor autonomía:

- a) Procedimiento para el acuerdo de imposición de tributos y de aprobación y modificación de las Ordenanzas fiscales.
- b) Efectos de los acuerdos definitivos publicados en el BOP.
- c) Supresión de los actos de control y tutela del Ministerio de Hacienda.

d) Reclamación económico-administrativa contra los acuerdos establecidos por los ayuntamientos, con un plazo de 15 días a partir de la publicación en el BOP.

2.2.6. Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local y Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local

Esta ley es la que autoriza el Gobierno para que realizase un Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia local. El Texto articulado y refundido es el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, que regula este Impuesto en los artículos 350 y 361, ambos inclusive. Las modificaciones más importantes²¹ que introduce son:

- a) La inclusión de un apartado por el cual se equipara en determinados casos el suelo urbanizable programado los terrenos calificados de reserva urbana.
- b) La introducción en las exenciones por la Ley de Agrupaciones o Concentración de Empresas de 26 de diciembre de 1980.
- c) Modificación de las exenciones, en cuanto suprime las establecidas para el desaparecido Movimiento Nacional y afines e incluye los bienes de la Iglesia Católica.

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

Como menciona la exposición de motivos, el objetivo de esta Ley es «dar por resuelto el largo período de transitoriedad en el que se vino desarrollando la actividad financiera del sector local desde que, durante la primera mitad del siglo XIX, la Hacienda Local española perdió definitivamente su carácter patrimonialista adquiriendo un carácter eminentemente fiscal, hasta la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, que, si bien plasmó el modelo previsto en la Constitución para diseñar el sistema postconstitucional de financiación de las entidades locales, no pudo regular su actividad financiera más que en algunos aspectos generales».

Esta norma da un giro en la trayectoria del IIVTNU: mantiene la idea fundamental de gravar el incremento de valor generado en el terreno por causas exógenas al propietario; es decir, por la actividad urbanizadora del

²¹ Según HERNÁNDEZ LAVADO (cfr. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en La Reforma de las Haciendas Locales», cit., p. 66).

Ayuntamiento, que influye de manera decisiva en el aumento de valor de los terrenos, dando cumplimiento, así, al mandato constitucional proclamado en el artículo 47.2 CE de que la comunidad participe en las plusvalías que genere la acción urbanística de los Entes públicos, al margen de que, como ya sabemos, estas plusvalías son gravadas, también, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²².

Otra de las notas características de esta Ley es la supresión de la conocida «Tasa de Equivalencia»: tributo que gravaba el incremento de los terrenos propiedad de las personas jurídicas, aunque no los transmitieran, lo que suponía una evidente simplificación del gravamen (anteriormente estructurado en dos modalidades), eliminando los problemas que conllevaba la tributación quinquenal o decenal de las personas jurídicas mediante esta última modalidad.

Señalar también que con la anterior normativa tributaban, en principio, las plusvalías de todos los terrenos del término Municipal, aunque se admitían diversos motivos de exclusión. Con la Ley 39/1988 el planteamiento es mucho más simple: la plusvalía gravada sólo se refiere a los terrenos de naturaleza urbana, cuando tenga tal consideración a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En cuanto a los beneficios fiscales se incluye una novedad significativa: se consideran exentos se consideran exentos actos que giran alrededor de tres conceptos: sociedad conyugal, cumplimiento de determinadas sentencias que afecten al matrimonio (en concreto: las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos) y derechos de servidumbre. Además, también la bonificación del 99 % de la cuota en las operaciones de fusión o escisión de empresas.

Respecto al sujeto pasivo del Impuesto, se lleva a cabo una modificación sustantiva, ya que se establece que es sujeto pasivo, en los actos a título lucrativo, el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate y, en los actos a título oneroso, el transmitente del terreno o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate prescindiendo de cualquier otra consideración, de manera que la figura del sustituto, objeto de específica delimitación conceptual en las anteriormente, desaparece por completo.

Pero, quizá, lo que marca la diferencia en la Ley 39/1988 es la nueva regulación de la base imponible. Mientras que en la normativa anterior la base imponible se definía, a grandes rasgos, por la diferencia entre el valor corriente

²² En palabras de MONCHÓN LÓPEZ: «*lo que ocurre es que existe la dificultad de determinar las plusvalías no debidas a la acción de los particulares, puesto que se trata de un concepto de laboratorio, ya que en la práctica no se podrá discernir qué parte de la plusvalía se debe a la acción de los particulares y cuál no*» (cfr. MOCHÓN LÓPEZ, L.: «El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», cit., p. 201).

en venta del terreno al comenzar y al terminar el periodo de imposición y se establecían reglas (indiciarias en algunos casos) de cómo se valoraban los valores iniciales y finales, en la nueva Ley se establece que la base imponible del Impuesto está constituida por el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años, estableciendo un procedimiento de «determinación» que consiste en aplicar, en el momento de devengo, sobre el valor que el terreno transmitido tenga a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (valor catastral), el porcentaje que corresponda entre los legalmente establecidos; es decir, prescindiendo del valor inicial o final del terreno transmitido.

Este sistema, adoptado por la Ley de 39/1988, atiende únicamente a la aplicación del citado porcentaje, que resulta de la propia Ley, evitando de este modo las dificultades que presentaba el cálculo anterior, por tener que fijar los tipos unitarios del valor corriente en venta, pero por zonas, sectores, polígonos, manzanas y calles. El nuevo método, que tiende a resultar más ágil y sencillo en su aplicación, al objetivar la determinación del incremento de valor del terreno transmitido, es el blanco de las críticas de la doctrina especializada²³. En definitiva, el sistema (actualmente vigente) opera con incrementos ficticios, no reales.

2.2.8. La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988

Esta Ley introduce importantes modificaciones en el marco de la financiación local, tanto desde el punto de vista estrictamente tributario como por lo que afecta al ámbito financiero.

²³ Por ejemplo, ESEVERRI MARTÍNEZ: «será imposible probar que la acción administrativa conjuntamente con la particular ha producido un aumento en el valor del terreno que se transmite. No parece que exista posibilidad de anteponer a ese valor “real”, determinado conforma a la Ley, otro diferente demostrando que el valor material de la operación realizada queda por debajo del que resulta de aplicar los índices porcentuales, con lo que se estaría destruyendo la presunción de legalidad que acompaña el actuar de la administración» (cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica», cit., p. 139). En definitiva, como escribe D’OCÓN RIPOLL: «es extremadamente anómalo que un incremento de valor se defina olvidando la diferencia existente entre dos valores, final e inicial, utilizando en cambio, un sistema de cómputo en función, exclusivamente, del valor final» (cfr. D’OCÓN RIPOLL, J.: «Algunas consideraciones en torno a la Ley de haciendas Locales, con especial referencia al Impuesto de Plusvalía», *Revista de Hacienda Local*, núm. 87 (1999), p. 580).

Junto a las modificaciones relativas al Impuesto sobre Actividades Económicas (de especial trascendencia), la Ley recoge diversas medidas que afectan al resto de los impuestos locales. En cuanto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cabe subrayar las siguientes medidas:

- a) Se convierten en supuestos de no sujeción los supuestos de exención aplicables a las aportaciones de los cónyuges a la sociedad conyugal y a las transmisiones entre cónyuges o a favor de los hijos por sentencias de nulidad, separación o divorcio, para evitar situaciones de fraude.
- b) Se simplifica y sistematiza el precepto de determinación de la base imponible.
- c) Se suprimen las diferencias actuales en los porcentajes anuales de determinación del incremento de valor en función de la población de cada municipio, con fijación de un porcentaje único por cada período de generación.
- d) Se suprimen los diferentes tipos máximos de gravamen en función de la población del municipio, con fijación de un tipo máximo único para todos los municipios.

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

Por fin llegamos al Real Decreto Legislativo 2/2004, que regula actualmente nuestro Impuesto. Tiene como objetivo notorio dotar de mayor claridad al sistema tributario y financiero aplicable a las entidades locales mediante la integración en un único cuerpo normativo de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, en particular, determinadas disposiciones adicionales y transitorias de esta última, contribuyendo con ello a aumentar la seguridad jurídica de la Administración tributaria y, especialmente, de los contribuyentes.

No obstante, esta delegación legislativa tiene, como dispone el preámbulo, «*el alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera formulación de un texto único y no incluye autorización para regularizar, aclarar y armonizar los textos legales a refundir*»; por tanto, se trata de una norma que no aporta novedades a la regulación del IIVTNU.

CAPÍTULO SEGUNDO

CARACTERÍSTICAS DEL IIVTNU. ELEMENTOS ESENCIALES

I. INTRODUCCIÓN

Hemos realizado, en la primera parte, un acercamiento al IIVTNU y, en concreto, a la problemática surgida en su regulación y aplicación, recogiendo la opinión y solución que los autores proponen a todas estas cuestiones. A *posteriori*, con el fin de conocer los vaivenes del legislador con respecto al Impuesto, hemos llevado a cabo un periplo por la normativa reguladora del mismo, desde su primerísima regulación hasta la norma actualmente vigente que lo preceptúa.

Toca ahora, ya, un análisis del IITNU desde la jurisprudencia y la doctrina administrativa, que conforman un criterio hermenéutico privilegiado para afrontar el análisis de la problemática aludida. Estaremos pendiente de lo que dicen los tribunales y la Administración respecto a los distintos aspectos del tributo, deteniéndonos, especialmente, en los elementos esenciales de éste.

II. NATURALEZA Y OBJETO DEL I.I.V.T.N.U.

2.1. Planteamiento de la cuestión

Antes de entrar de lleno en lo que el profesor PÉREZ ROYO llama el «análisis estático del tributo»²⁴, esto es, antes de abordar el estudio pormenorizado de cada uno de los elementos esenciales del IIVTNU, resulta necesario dedicar unos apartados a analizar la naturaleza jurídica y el objeto de este impuesto, naturaleza y objeto sobre los que se ha pronunciado a menudo la jurisprudencia, no siempre con el rigor técnico que cabría esperar.

En nuestro caso, este repaso a las características que definen la naturaleza del IIVTNU y su objeto representa una necesidad objetiva, ya que las conclusiones que obtengamos al respecto van a condicionar todo el desarrollo posterior del trabajo. No podemos hacer un análisis crítico del fondo jurisprudencial en relación con el IIVTNU sin partir de la naturaleza de este último, ya que uno de los problemas que nos encontraremos es la tendencia de muchos pronunciamientos jurisdiccionales a tratarlo más como un impuesto transmisorio que como un impuesto directo sobre un componente concreto de la renta de las personas físicas y jurídicas.

A la jurisprudencia la ha desorientado, a veces, la circunstancia de que el devengo del IIVTNU se produce normalmente como consecuencia de un negocio jurídico sujeto a TPO o al ISD. De la misma forma que también la ha desorientado, en otras ocasiones, la fundamentación original del gravamen, cuando surgió con ocasión del Estatuto Municipal de 1924, como un intento de revertir en la comunidad parte de las plusvalías originadas por la creciente urbanización de terrenos y el desarrollo urbanístico. Esta fundamentación original, que nos sugiere ecos más cercanos a la figura de la contribución especial que a la de un impuesto, ha seguido citándose por la jurisprudencia hasta fechas recientes.

²⁴ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: «Derecho Financiero y Tributario. Parte General» Civitas, Madrid, 2005, p.1.35

Empezaremos, por tanto, repasando las principales características que definen la naturaleza del impuesto objeto de nuestro estudio.

2.2. Impuesto directo, real y objetivo

El IIVTNU es un impuesto directo, real y objetivo. Lo primero resulta tanto de su clasificación presupuestaria como del hecho de que grava la renta; lo segundo es consecuencia de que su hecho imponible es susceptible de definición sin necesidad de hacer referencia al contribuyente; y lo tercero porque en la regulación de este impuesto no se tienen en cuenta para nada las circunstancias personales y familiares del contribuyente. La LRHL, a diferencia de lo que ocurre con otros tributos municipales, no consiente a los municipios la posibilidad de establecer ninguna bonificación o beneficio fiscal atendiendo a las circunstancias personales del sujeto pasivo. Lo más cercano es la posibilidad de fijar una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota en los devengos correspondientes a transmisiones lucrativas “*mortis causa*” dentro de la línea directa de parentesco (art. 108.4 LRHL).

En relación con el carácter real del impuesto, hay que decir que el mismo ha sido negado en ocasiones por el TS con una argumentación más o menos extravagante. Ha dicho literalmente el TS, al hilo de si resultaba aplicable a una orden religiosa la exención prevista en el Acuerdo del Estado Español con la Santa Sede para los impuestos reales de producto, lo siguiente: «*Hay que rechazar, por tanto, la aseveración de la entidad recurrente de que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, al gravar plus valías, tiene la naturaleza de un impuesto real o de producto, pero es que, además, no es cierto, como veremos después, considerar que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos grava plus valías, como ganancias de capital, que exteriorizan capacidad económica o de pago, porque priva más en dicho tributo su justificación por el beneficio recibido y su devolución a la Comunidad*» [FD 3º de la STS de 5-2-2001 (RJ 2001\1518)]. En el mismo sentido se ha pronunciado la STSJ Comunidad valenciana de 24-7-1998 (JT 1998/1163). Más acertada, desde luego, me parece considerar con otros órganos jurisdiccionales que «*es un impuesto real, y no personal, porque la definición del hecho imponible no contiene referencia alguna a la persona de su realizador, siendo,*

pues, indiferente, a los efectos de la realización del hecho imponible, que en el contribuyente concurren unas u otras circunstancias personales. Y es un impuesto que grava una manifestación evidentísima de renta, el enriquecimiento que una persona, transmitente o adquirente según los casos, experimenta con ocasión de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, a título oneroso o lucrativo» [FD 2º de la STSJ de Castilla y León (Valladolid) de 31-3-2000 (JT 2000\795)].

2.3. Impuesto instantáneo

Es un impuesto instantáneo, ya que su hecho imponible no tiende a prolongarse indefinidamente en el tiempo, sino que queda concluso, acabado, en un momento concreto: cuando se transmite el terreno que acumula el incremento de valor o se constituye o transmite un derecho real de uso o disfrute existente sobre el mismo. Así lo ha reconocido siempre la jurisprudencia: *«...que, en el Impuesto aquí examinado, si bien la plus valía o el incremento de valor se produce a lo largo de todo el período impositivo, el hecho imponible no precisa ser periodificado, pues el incremento a considerar es el que se manifiesta en el momento en que se produce la transmisión de bienes o la constitución o transmisión de derechos reales, acontecimientos éstos que, en sentido jurídico, son instantáneos, en cuanto se producen, agotan o terminan en un momento determinado. Por eso, está comúnmente admitido que éste es un impuesto instantáneo, no periódico, y que no se produce ningún género de retroactividad de normas tributarias por la circunstancia de que el hito inicial del período impositivo –la transmisión anterior– hubiera tenido lugar con anterioridad a la clasificación de los terrenos afectados como suelo urbano o urbanizable...» [STS de 29-11-1997 (1997\9284)]. Sólo hay que reprocharle, desde un punto de vista técnico, a estas palabras del TS, y a bastantes Ordenanzas Fiscales, que utilicen la expresión período impositivo para un impuesto, como éste, claramente instantáneo.*

Este carácter instantáneo del terreno está cargado de consecuencias prácticas de la mayor trascendencia. Es precisamente lo que ha permitido a la jurisprudencia mantener una doctrina constante acerca de que lo único relevante es la condición del terreno en el momento del devengo del impuesto, independientemente de cuál haya sido esa condición cuando el terreno fue adquirido por el contribuyente o mientras ha permanecido en su patrimonio. Ya la STS que acabo de citar sentó, *«como doctrina legal, que en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables»*. Por el mismo motivo, la STS de 27-4-2002 (RJ 2002\5029), que casó otra del TSJ Andalucía, en relación con la sujeción al impuesto de unos terrenos sobre los que RENFE constituyó un derecho de superficie inmediatamente después de que se desafectaran del servicio público, sostuvo lo siguiente: *«Se trata de un impuesto instantáneo, que se devenga en el momento de producirse la transmisión. Es en ese momento cuando se desatan todas las consecuencias jurídicas inherentes, entre ellas la liquidación conforme al período impositivo. En el momento del devengo, la circunstancia de que el bien hubiera estado afecto al dominio público ha pasado a ser historia y no puede ser tomada en consideración en modo alguno»* (FD séptimo). También como consecuencia del carácter instantáneo del impuesto, la STSJ Navarra de 29-9-2000 (JT 2000\1608) entiende que no existe retroactividad porque una Ordenanza Fiscal se aplique a incrementos generados antes de la implantación del impuesto en un municipio. Por la misma razón, la Ordenanza Fiscal reguladora de este impuesto puede aprobarse en cualquier momento, resultando de aplicación a todos los hechos imposables cuyo devengo se produzca a partir de su publicación. Cuestión distinta es la aplicación de la correspondiente Ordenanza a obligaciones tributarias surgidas con antelación a la aprobación de misma: en este caso, ya

nos dijo la STSJ de Valencia de 25-1-2001 (JUR 2001\273490), que, naturalmente, está vetada su aplicación²⁵

2.4. Impuesto proporcional

Es un impuesto proporcional, sin perjuicio de que puedan existir tipos impositivos diferenciados. El art. 108.1 de la LRHL, siempre sin sobrepasar el límite máximo del 30 por 100, permite a los Ayuntamientos establecer hasta cuatro tipos diferenciados en el impuesto, atendiendo al horizonte temporal de generación del incremento de valor: hasta 5, 10, 15 o 20 años. Ahora bien, aunque así se hiciera, no estaríamos ante tipos impositivos que fuesen una función creciente de la base imponible, sino ante tipos que premiarían o penalizarían a las plusvalías según su mayor o menor plazo de generación. Es lógico que el impuesto sea proporcional si tenemos en cuenta que, incluso en el ámbito del IRPF –prototipo de impuesto progresivo- las ganancias patrimoniales se gravan de forma proporcional.

2.5. Impuesto de exacción voluntaria o facultativa

Es un impuesto municipal de exacción voluntaria o facultativa. Es un gravamen íntegramente municipal, sin que esté previsto que su materia

²⁵ Para argumentar su decisión, la sentencia citada utilizaba la doctrina jurisprudencial del TS contenida en la STS de 30-3-1999 (RJ 1999\2955), que establece la denominada «proscripción de la retroactividad absoluta»: «(...) El precepto establece que "las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales comenzarán a aplicarse en el momento de su publicación definitiva en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma Uniprovincial, salvo que en las mismas se señale otra fecha (...). Si se pretende su aplicación a obligaciones tributarias surgidas con anterioridad, bien porque el hecho impositivo hubiera tenido lugar antes, bien porque el devengo esté legalmente fijado también con anterioridad (...), se estaría ante un supuesto de aplicación retroactiva absoluta que estaría proscrito, según sentencia constitucional antes invocada y reiterada jurisprudencia de esta Sala, por contrariar otros principios constitucionales como los de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos o, incluso, capacidad económica del contribuyente (...)» (FD séptimo).

imponible pueda ser avocada por las CC.AA. –como ocurre en el IVTM--, y sin que exista la posibilidad de establecer recargos a favor de otras administraciones –como sucede en el IAE con el recargo provincial, o en el IBI con la posibilidad de establecer un recargo para financiar a las áreas metropolitanas--.

Es un tributo de exacción facultativa, porque sólo se exigirá en aquellos municipios cuyos Ayuntamientos hayan decidido aprobar la Ordenanza Fiscal correspondiente para establecer y regular el impuesto. Existe una excepción de carácter territorial y es que se trata de un impuesto de exacción obligatoria en todos los ayuntamientos de Navarra. Esta obligatoriedad viene impuesta por la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, por la que se regulan las Haciendas Locales²⁶.

2.6. Impuesto que recae sobre la renta

2.6.1. Planteamiento de la cuestión. Sin duda, recae sobre la renta

Es un impuesto sobre la renta: su objeto lo constituye un componente de la renta de las personas físicas y jurídicas, las plusvalías de origen inmobiliario efectivamente realizadas con la transmisión de un terreno o la constitución o transmisión de un derecho real de uso y disfrute sobre el mismo. Es así, aunque no deje de haber pronunciamientos jurisdiccionales que, anclados en los

²⁶ Artículo 132: «1. Todos los ayuntamientos exigirán, de acuerdo con esta Ley Foral y sus disposiciones de desarrollo, los siguientes impuestos:

a) *Contribución Territorial.*

b) *Impuesto sobre Actividades Económicas o Licencia Fiscal.*

c) *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o de circulación.*

d) *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.*

e) *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o de Plusvalía.*

f) *Impuesto sobre Viviendas Deshabitadas (...)*»

orígenes del impuesto, acaben casi defendiendo una naturaleza del mismo más cercana a las tasas o a las contribuciones especiales. Podemos leer en la STS de 5-2-2001 (RJ 2001\1518) lo siguiente: «...dicho Arbitrio halló su definitiva carta de naturaleza en el Estatuto Municipal de 7 de marzo de 1924, como un Arbitrio específico para revertir a los Municipios los aumentos de valor realizados de los terrenos urbanos, generados por la actuación municipal y por el propio crecimiento de los pueblos y ciudades, es decir, aumentos de valor no ganados por su propietario, sino debidos a causas exógenas a él, tomando como elemento de realización de tales aumentos de valor la existencia de una transmisión del dominio a título oneroso o lucrativo (herencia, legado o donación) o la constitución de derechos reales limitativos del dominio. El fundamento de este Arbitrio no se halla en la capacidad de pago, que se exterioriza con las ganancias de capital, sino en el beneficio recibido, que es el fundamento de las tasas, de las contribuciones especiales y de este Arbitrio, de modo que los paulatinos y específicos aumentos de valor de los terrenos debidos a actuaciones concretas de las Corporaciones Locales, revierten a la comunidad a través de las respectivas contribuciones especiales, en la modalidad de aumento de valor, y además, cuando el terreno se transmite, el total aumento de valor experimentado en el período debido a las actuaciones concretas de los Municipios y a otras causas generales, revierte también mediante el Arbitrio de Plusvalía...» (FD 5º). Esta explicación del fundamento del impuesto, que podía ser razonable cuando se reguló en su primera versión en 1924, resulta en la actualidad claramente trasnochada. Los mecanismos de reversión a la comunidad de las plusvalías generadas por el proceso de urbanización son otros, se regulan en el derecho urbanístico y consisten, principalmente, en la cesión obligatoria a los Ayuntamientos de parte del aprovechamiento urbanístico resultante de la ejecución del planeamiento y de las cesiones dotacionales. No cabe, pues, cuestionar el carácter de impuesto del IIVTNU, ni cabe discutir que el objeto del mismo son las ganancias o plusvalías de origen inmobiliario (urbano). Hay también que insistir en que lo que el impuesto grava no es la transmisión del terreno en sí misma o la constitución o transmisión del derecho real de disfrute sobre el mismo, sino el incremento de valor que se pone de manifiesto como consecuencia de tales negocios jurídicos.

2.6.2. *IIVTNU* versus *ITPO*

El que su objeto o materia imponible sean las plusvalías inmobiliarias lo emparenta más con el IRPF y el IS que con el ITPO. Sin embargo, la coordinación de algunos aspectos de su regulación con este último impuesto (remisiones en la valoración de la base imponible, plazos de declaración, eficacia de las condiciones pactadas en los contratos, etc.) produce en ocasiones confusión. Por ejemplo, intentos en algunas Ordenanzas de entender devengado el impuesto con los expedientes de dominio u otros procedimientos de inmatriculación, en un mimetismo sin sentido con TPO. Algo parecido ha sucedido, a veces, con la consolidación del dominio.

2.6.3. *El IIVTNU como postizo del IRPF o del IS: doble imposición: ¿Inconstitucionalidad?*

Siendo su objeto un componente de la renta de las personas, las plusvalías de origen inmobiliario, es evidente que se trata de un gravamen añadido al de esas mismas plusvalías en el IRPF y en el IS. Esto plantea una situación de doble imposición, que no tiene nada que temer desde el punto de vista del juicio de constitucionalidad. Sobre esta cuestión el Tribunal Constitucional mantiene que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible, y con este fundamento ha concluido que no puede afirmarse que exista esa duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible en el IRPF y en el IIVTNU²⁷.

²⁷ El ATC de 15-07-2003 (RTC 2003\261) disipó todas las dudas, disponiendo, en su Fundamento Jurídico quinto: «*Por otra parte, la falta de exención de los incrementos de valor con causa en la muerte de una persona y, en consecuencia, su sujeción al gravamen, provocando –según mantiene el órgano judicial– un doble gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias (estatal y municipal) no afecta tampoco a la constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, que «sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales» [STC 186/1993, de 7 de junio, F. 4.c)]. Además, a mayor abundamiento, debe recordarse que este Tribunal ha concluido, en reiteradas ocasiones, que la*

Sin embargo –como ya vimos en la introducción a este trabajo-, sí que ha planteado, en ocasiones, esta presunta duplicidad la oportunidad de establecer medidas correctoras: en concreto, en el IRPF vigente hasta 1998 los contribuyentes podían deducir de su cuota íntegra el 75 por 100 de la cuota satisfecha en el IIVTNU. A partir de 1999 esa deducción desapareció, y lo satisfecho en concepto de impuesto de plusvalía municipal tiene simplemente el carácter de menor valor de transmisión a la hora de calcular la ganancia patrimonial sujeta a tributación en el IRPF o en el IS. Así lo explicaba la STS 27-2-2012 (RJ 2012\4277) *«es cierto que no estamos ante un supuesto de doble imposición, si nos atenemos al criterio con el que ha sido fijado por el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 37/1987 (FJ 14). Efectivamente, existe coincidencia entre la materia imponible u objeto del tributo en la medida en el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el incremento de patrimonio que se grava en renta recaen sobre la capacidad económica que se pone de manifiesto sobre una parte del*

prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente “garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible” [SSTC 37/1987, de 26 de marzo de 1987, F. 14; 149/1991, de 4 de julio, F. 5. A); 186/1993, de 7 de junio, F. 4.c); 14/1998, de 22 de enero, F. 11 C); y 233/1999, de 13 de diciembre, F. 23], cuando, en el supuesto que nos ocupa, no puede afirmarse que exista esa duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible, pues, mientras que el Impuesto sobre la renta de las personas físicas 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 (arts. 1 y 15 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo de carácter real que grava el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos (art. 105 LHL)». Esta es la doctrina del TC, afianzada en la STC 26-3-1987 (RTC 1987\37), donde, conforme a la presunta doble imposición que se produciría en relación con el impuesto sobre el Patrimonio, de un lado, y con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, de otro, disponía que *«tales afirmaciones resultan infundadas, porque arrancan de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del art. 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene. Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes»* (FJ 14).

mismo elemento patrimonial, concretamente sobre el suelo en que se alza la construcción. Sin embargo, el hecho imponible, en términos estrictamente jurídicos, no es el mismo, puesto que ha sido configurado de manera diferente. Esto descarta que se trate de un supuesto de doble imposición, lo que no es óbice para que el legislador, al gravar en parte la misma manifestación de riqueza y recaer ambos impuestos sobre igual materia, establezca técnicas para mitigar la carga fiscal final que sufre el contribuyente. Lo que no significa que esté obligado a ello, mientras se respeten los principios de imposición contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución» (FD tercero).

En definitiva, nuestro sistema no impide que un mismo objeto imponible sea gravado tantas veces como estime oportuno el legislador (piénsese, por ejemplo, en la triple imposición prevista para el consumo de determinados hidrocarburos). El único límite viene impuesto por el principio constitucional de no confiscatoriedad del sistema tributario que, en rigor, es un principio innecesario, ya que se trata de una deriva natural del principio constitucional fundamental en lo relativo al reparto de la carga tributaria global entre los contribuyentes, que es el principio de capacidad económica²⁸.

2.6.4. Exclusión del derecho de afección

Otra consecuencia de que el objeto de este impuesto sean las plusvalías obtenidas con la transmisión del inmueble, y no la transmisión en sí misma, es que no resultará aplicable la afección del inmueble transmitido al pago de la cuota devengada en el IIVTNU. Como es sabido, el derecho de afección supone o significa la afectación de determinados bienes al cobro de un crédito, aun en el supuesto de que dichos bienes se transmitan por el deudor a terceras personas. El

²⁸ Sobre el asunto, consúltense PEDRAJA CHAPARRO, F.: «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y su coordinación con los impuestos sobre la renta estatales», *Actualidad financiera*, núm. 9, 1990, pp. 576-586; GARCÍA-FRESNADA GEA, F.: «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la doble imposición interna», *Revista de información fiscal*, núm. 36, 1999, pp. 9-36; DE VICENTE DE LA CASA, F.: «La concurrencia y articulación del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible», *Crónica Tributaria*, núm. 142, 2012, pp. 129-156.

art. 79.2 de la LGT nos dice que *«los bienes y derechos transmitidos quedarán afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título, en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles»*. Según el precepto los créditos tributarios garantizados son los de cualquier Administración territorial pública (Estado, Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales), si bien únicamente los que recaen sobre tributos que graven las transmisiones, adquisiciones o importaciones de bienes, como son los casos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, El Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y los Impuestos de Aduanas. En definitiva, la LGT limita esta garantía a los créditos tributarios correspondientes a los tributos que graven las transmisiones, no la renta afluente con las mismas. Fuera de esos casos, sólo en aquellos supuestos en los que exista una norma legal que lo prevea, como sucede, por ejemplo, en el art. 64 LRHL en relación con el IBI, será aplicable esta garantía representada por la afección de los bienes transmitidos.

2.6.5. *El cierre registral*

Nada tiene que ver, en cambio, este objeto del IIVTNU con la existencia del llamado cierre registral. El art. 254 de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 siempre ha permitido acordar el cierre registral en relación con el IIVTNU. Dicho precepto en su apartado 1 nos avisa de que *«Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieran por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretende inscribir»*. Es evidente que una transmisión inmobiliaria, o la constitución de un derecho real de disfrute, que pretendan inscribirse, devengan el IIVTNU, al margen de que este último no grave la transmisión en sí misma. Por tanto, es perfectamente posible, jurídicamente, que se exija acreditar el pago o la declaración del impuesto para que las escrituras

que documenten aquellos negocios jurídicos pudieran inscribirse. Es simplemente una cuestión de oportunidad.

En la configuración del impuesto anterior a la Ley 39/1988, bajo la denominación de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, para el supuesto más habitual de que el devengo fuese consecuencia de un negocio jurídico a título oneroso, se hacía recaer en el adquirente del terreno la condición de sustituto del contribuyente y se establecía el cierre registral. Resultaba coherente ya que era el propio sujeto que instaba la inscripción registral del cambio de titularidad del inmueble el obligado a presentar la declaración del impuesto.

La Ley 39/1988 optó por desvincular al adquirente a título oneroso de toda obligación relativa a la declaración y pago del IIVTNU. Salvo para algún supuesto residual²⁹, se eliminó la figura del sustituto en el impuesto. No obstante, para facilitar la gestión del mismo y el cumplimiento por parte del contribuyente de sus obligaciones, se impuso a los adquirentes a título oneroso (y también a los transmitentes a título gratuito e *inter vivos*) la obligación de comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible, comunicación diferenciada de la que tienen que realizar los Notarios que autoricen la documentación de los negocios jurídicos que impliquen el devengo del impuesto. Al desvincular al adquirente de la obligación de declarar y pagar el impuesto, el legislador entendió que no tenía mucho sentido mantener el cierre registral porque se hacía depender éste de la conducta de un tercero distinto al que instaba la inscripción.

Esta situación se mantuvo hasta que la Ley 16/2012, con efectos desde 1 de enero de 2013, decidió incorporar un último apartado en el art. 254 de la Ley Hipotecaria del siguiente tenor: «*El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto,*

²⁹ Adquisiciones realizadas a sujetos no residentes en territorio español.

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 (...)»³⁰.

Este precepto tiene por objeto, obviamente, exigir al Registro de la Propiedad su colaboración para evitar la elusión de este impuesto. La norma 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 a que se refiere la letra b) del apartado 6 del art. 110 del TRLRHL; de esta manera, se trata de evitar que quien solicite la inscripción registral pueda ver rechazada su pretensión por no haber acreditado el cumplimiento de una obligación tributaria que no le incumbe a él sino a la otra parte contratante³¹. Interesa insistir en que

³⁰ Número 5 del artículo 254, introducido, con efectos desde 1 de enero de 2013, por la disposición final cuarta de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. Esta norma tiene su evidente antecedente en la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid, que 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 Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 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.

³¹ En relación con esta cuestión, la Federación Española de Municipios y provincias (en adelante, FEMP) ha emitido la Circular 8/2013, que contiene el Acuerdo entre la FEMP y el Consejo General del Notariado relativo a la gestión del IIVTNU. Dicha Circular comienza diciendo: «El pasado 1 de enero de 2013 entró en vigor la modificación del apartado quinto del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, estableciendo el cierre registral en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, previendo que dicho cierre se levante sólo mediante la acreditación previa de “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”. Para agilizar la puesta en práctica de este precepto y evitar las posibles dilaciones que pudiera ocasionar a los ciudadanos en la inscripción de los inmuebles transmitidos, la FEMP ha llegado a un acuerdo –que adjuntamos a esta Circular- con el Consejo General del Notariado, para que éste despliegue aquellas herramientas tecnológicas necesarias para ayudar a dar cumplimiento a esta novedad legislativa (...)». En definitiva, a fin de evitar las posibles dilaciones que pudiera ocasionar a los ciudadanos en la inscripción de los inmuebles transmitidos, esta entidad 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. (La Circular y el Acuerdo pueden consultarse en:

www.femp.es). Pues bien, se trata de un acuerdo que ya ha generado problemas en la gestión del tributo; por ejemplo, la DGRN, en Resolución núm. 10343/2013 de 28-8-2013 (RJ 2013\7608), desestimaba el recurso interpuesto por un Notario contra la negativa de una registradora de la Propiedad a inscribir una escritura de adjudicación, ya que, entedía que la comunicación al Ayuntamiento a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos debía acreditarse su recepción por la administración tributaria municipal, no pudiendo suplir a ésta el justificante aportado por el notario de la Federación de Municipios, si no se acompaña del justificante de recepción emitido por el Ayuntamiento. Así lo explicaba la DGRN: «Debe decidirse en este recurso únicamente si es o no inscribible una escritura de adjudicación de inmueble en la cual consta que la notificación de la transmisión al Ayuntamiento competente, en cumplimiento de lo establecido en los artículos 110.6.b) de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y 254.5 de la Ley Hipotecaria, se ha practicado según resulta de una de las estipulaciones y del justificante que a tal efecto se incorpora a la escritura, identificado con las respectivas imágenes corporativas de la Federación Española de Municipios y Provincias y el Consejo General del Notariado. La registradora suspende la inscripción solicitada por las siguientes razones: "No se ha acreditado haberse presentado en el Ayuntamiento para realizar el pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La comunicación incorporada a la escritura no es suficiente para entender cumplido el requisito impuesto en la Ley Hipotecaria de acreditar el pago del impuesto de plusvalía por autoliquidación ni puede habilitar la apertura del Registro, pues no se trata de la comunicación prevista en el artículo 110, 6 b del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. No se acredita la comunicación al Ayuntamiento porque el sistema lo que establece es una puesta a disposición del Ayuntamiento de la copia de la escritura pero no acredita que el Ayuntamiento haya tenido conocimiento efectivo de dicha comunicación. Tampoco acredita el momento en que se produce dicha comunicación por cuanto la descarga puede quedar pendiente. Por último, no estando este sistema de comunicación previsto en la Ley sino en el Acuerdo suscrito el día 4 de abril de 2013 entre la Federación Española de Municipios y Provincias y el Consejo General del Notariado, no se acredita que el mismo haya sido aceptado por el Ayuntamiento de Valladolid". (...) Entrando ya en el fondo del recurso, se plantea si la comunicación realizada por el Notario autorizante del título a la Federación Española de Municipios y Provincias, al amparo del acuerdo entre dicha federación y el Consejo General del Notariado relativo a la gestión del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es suficiente a los efectos de levantar el cierre registral establecido por el artículo 254 de la Ley Hipotecaria. Conforme al número 5 del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo. (...). El contenido del recurso se reduce entonces a considerar si la comunicación realizada por el notario al amparo del acuerdo anteriormente referenciado es suficiente para levantar el cierre registral del artículo 254 de la Ley Hipotecaria; ello lleva necesariamente a conocer en primer lugar la naturaleza jurídica del acuerdo y de las partes que lo signan: la Federación Española de Municipios y Provincias (en adelante FEMP) es, según los vigentes estatutos, aprobados por la décima Asamblea general celebrada en Madrid el 24 de septiembre de 2011 una «Asociación constituida por los Municipios, Islas, Provincias y otros Entes Locales que voluntariamente lo decidan.» (vid. artículo 1). Es, por tanto, una asociación que no forma parte de la administración pública ni es un organismo vinculado o dependiente de aquella y a la que no existe obligación de pertenencia. Como tal asociación es perfectamente lícito y legítimo que pueda firmar acuerdos con la administración tributaria que faciliten la gestión de los impuestos tal y como permite el artículo 92.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General

Tributaria, pero no tiene la condición de administración tributaria -en el ámbito del impuesto a que se refiere el presente recurso esa administración tributaria será cada uno de los ayuntamientos, pero no su asociación a la cual, además, no tienen obligación de pertenecer-; ello no impediría que sirviera de vehículo o puente entre el administrado o su representante -incluido el Notario- y la administración tributaria correspondiente, pero en ningún caso suplantarla o sustituirla como receptora de las comunicaciones a aquella dirigida. Por su parte, el Consejo General del Notariado es una Corporación de Derecho público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para firmar acuerdos en el ámbito de sus competencias entre las que sin duda se encuentra la colaboración en la gestión tributaria. El acuerdo firmado tiene efectivamente validez entre las partes firmantes y ello no es cuestión en este recurso, pero lo trascendente al caso es que ninguna de esas partes tiene la condición de administración tributaria. Debe ser la administración tributaria competente -en este caso el Ayuntamiento de Valladolid- la que debe confirmar de alguna manera si efectivamente ha recibido la comunicación para que este hecho pueda ser apreciado por terceros que no tienen la condición de parte en el convenio y que por tanto no vienen impelidos por el mismo, como ocurre con el registrador (...). Tal como se ha justificado anteriormente, el organismo municipal competente al que debe remitir la comunicación el transmitente -o el notario, si fuera requerido para ello- no es otro que el Ayuntamiento de Valladolid; y correlativamente, el justificante de dicha comunicación debe igualmente ser remitido -como anuncia el Notario en la estipulación transcrita- por el "Organismo de recaudación competente" que de nuevo resulta ser el Ayuntamiento de Valladolid. Sin embargo, no existe constancia alguna de que el Ayuntamiento de Valladolid haya remitido ningún justificante de recepción, sin que pueda ser admitido como tal el incorporado a la escritura por no proceder del organismo de recaudación competente sino -así parece deducirse- de la FEMP en ejecución de un acuerdo o convenio existente entre esta y el Consejo General del Notariado y que como se ha justificado con anterioridad no puede vincular a terceros (...). El justificante insertado en la escritura no tiene ninguna de aquellas características y no permite acreditar documentalmente que se haya dado cumplimiento a lo anunciado por el notario en la estipulación séptima de la escritura y por tanto que se haya cumplido la exigencia del artículo 254 de la Ley Hipotecaria a los efectos de poder levantar el cierre registral y permitir la inscripción del documento». También La DGRN, en Resolución núm. 13129/2013 de 15-11-2013 (RJ 2013\8043), resolvía un supuesto de hecho muy similar al de la anterior resolución, deteniéndose algo más en determinar la naturaleza de la obligación regulada en el art. 110.6.b) TRLRHL y la justificación del cumplimiento de la misma, siendo necesaria -según la resolución- la acreditación por parte del Ayuntamiento de su recepción: «Debe decidirse en este recurso únicamente si es o no inscribible una escritura de compraventa de inmueble en la cual consta que la notificación de la transmisión al Ayuntamiento competente, en cumplimiento de lo establecido en los artículos 110.6.b) de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y 254.5 de la Ley Hipotecaria, se ha practicado según resulta de una de las estipulaciones y del justificante que a tal efecto se incorpora a la escritura, identificado con las respectivas imágenes corporativas del Ayuntamiento de Valls y del Consejo General del Notariado. La registradora suspende la inscripción ya que si bien se incorpora copia de la comunicación presentada en el Ayuntamiento de Valls, considera necesaria la acreditación por parte del Ayuntamiento de su recepción. Conforme al número 5 del artículo 254 de la Ley Hipotecaria, el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo. Hay, pues, que buscar razón en la mencionada letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que establece que con independencia de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo -referido a la presentación de la declaración-, están

igualmente obligados a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos:... b) En los supuestos contemplados en el párrafo b) del artículo 106, es decir en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. De todo ello se deduce que para poder practicar la inscripción en el Registro se precisará la justificación de haber presentado la autoliquidación del impuesto o la declaración del mismo o la comunicación que el adquirente debe hacer al Ayuntamiento, aun no siendo sujeto pasivo; comunicación esta que no tiene nada que ver con la obligación impuesta a los notarios por el número 7 del citado artículo 110 y que ni excluye ni suple, en ningún caso, la comunicación a que está obligado el adquirente y que es la que es apta para abrir el paso a la inscripción (...). En la escritura calificada se inserta como justificante de la presentación de la comunicación encomendada a la notaria autorizante, un documento supuestamente generado de forma electrónica, pero sin que pueda identificarse la utilización de certificado de firma alguno, ni código electrónico de verificación que permita su comprobación, encabezado con las imágenes corporativas del Consejo General del Notariado y del Ayuntamiento de Valls (...). *El justificante insertado en la escritura -cuyo contenido no indica sino la remisión y puesta a disposición de una copia de la escritura, y sólo incorpora en su dorso unos datos que, en ningún caso, pueden considerarse un justificante de la recepción de la comunicación- no tiene ninguna de las características antes señaladas. A mayor abundamiento, hay que poner además de manifiesto que en dicho justificante tampoco se identifica ni se reseña de forma indubitada el documento al que se refiere, ya que, aunque se utiliza la expresión "autorizada por mí", en ningún momento se inserta el nombre y apellidos de la notaria autorizante, ni incluye tampoco su firma.* En definitiva no permite acreditar documentalmente que se haya dado cumplimiento a lo anunciado por la notaria en la estipulación séptima de la escritura y, por tanto, que se haya cumplido la exigencia del artículo 254 de la Ley Hipotecaria a los efectos de poder levantar el cierre registral y permitir la inscripción del documento». Por último, otra de las incidencias planteadas a la Administración es la posibilidad de que el registrador califique como de no sujeta al IIVTNU una operación para poder inscribir una escritura: la DGRN en Resolución núm. 11459\2014 de 10-10-2014 (RJ 2014\5523) describía la situación y acordaba lo siguiente: «En el presente expediente si bien es cierto, como señala el recurrente, que la finca objeto de donación tiene condición de rústica en el Registro y que quedan incorporadas a la escritura certificaciones catastrales que refieren también a la misma naturaleza rústica del bien donado, no es menos cierto que tanto en la parte dedicada a la intervención de la donante en la escritura como en la relativa a la situación arrendaticia del bien donado se hace constar que la finca donada constituye la vivienda habitual de la transmitente, aludiéndose también en la descripción que consta en el Registro a la existencia de una casa dentro de la finca. De este modo, aunque el artículo 104.2 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales establece que «no está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», deberá tenerse en consideración el artículo 61.3 del mismo cuerpo legal en cuanto determina que «a los efectos de este impuesto –Impuesto de Bienes Inmuebles–, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario» y el artículo 7 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales que, al definir a los efectos de esta ley los bienes inmuebles rústicos y urbanos, considera como suelo de naturaleza urbana en su apartado 2.d) "el ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones". En consecuencia, de todo lo anterior se desprende que no concurriendo aquí un supuesto de expresa y patente no sujeción al impuesto de la denominada Plusvalía por no existir certeza a efectos de la legislación catastral en cuanto a la naturaleza rústica o urbana de la totalidad de la finca transmitida, no cabe imponer a la registradora que proceda a calificar el documento presentado sin aplicar lo dispuesto en el

el apartado 6 del art. 110 TRLRHL, relativo a la comunicación a los Ayuntamientos de la realización del hecho imponible por parte de aquellos que, sin tener la condición de sujetos pasivos del IIVTNU, intervienen en los negocios jurídicos que suponen su devengo, tiene dos letras: la letra a) que impone dicha obligación de comunicación a los transmitentes a título lucrativo en un negocio jurídico inter vivos; y la letra b), que impone dicha obligación a los adquirentes en un negocio jurídico a título oneroso³². En el primer caso, la obligación de comunicar recae sobre el transmitente porque el adquirente es el que tendría la condición de contribuyente; en el segundo, al revés, recae sobre el adquirente porque el contribuyente en el IIVTNU sería el que transmite. Pues bien, el apartado 5 del art. 254 Ley Hipotecaria, como medio de liberar el cierre registral, alude exclusivamente a la comunicación a la que se refiere la letra b), no a la establecida en la letra a) del citado apartado 6 del art. 110 TRLRHL. Y desde luego, no hace referencia de tipo alguno a la obligación de comunicación que tienen los notarios y que en el citado art. 110 TRLRHL se regula en un apartado distinto, el apartado 7.

artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, teniendo plena vigencia en consecuencia el denominado cierre registral previsto en dicha norma» (FD tercero). Otro aspecto que se planteaba y se resolvía en esta Resolución era si a efecto de levantar el cierre registral y proceder a la calificación propiamente dicha del documento era suficiente justificar que se verificaba la comunicación de realización del hecho imponible o, además, si requería acreditar la liquidación, o en su caso la autoliquidación, por parte del sujeto pasivo, en el supuesto, como era el caso, de transmisión lucrativa *inter vivos*: «A la vista de este precepto ha de considerarse –tal y como realiza la registradora en su nota– que, toda vez que la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales refiere concretamente –por remisión al artículo 106.1.b)–, a las transmisiones a título oneroso, las transmisiones a título lucrativo entre vivos, descritas en el artículo 106.1.a) y relacionadas en el artículo 110.6.a) – todos ellos del mismo cuerpo legal– no pueden liberarse del cierre mediante la comunicación al Ayuntamiento, siendo imprescindible para ello acreditar la liquidación o autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Bienes de Naturaleza Urbana, puesto que el alzamiento del cierre mediante acreditación de la comunicación constituye una medida excepcional concedida al adquirente en las transmisiones onerosas el cual, al no ser sujeto pasivo del impuesto podría verse perjudicado en su derecho a la registración de su adquisición en el caso de que el transmitente, sujeto pasivo legal del impuesto, decidiera no proceder a la liquidación o autoliquidación del mismo con el consiguiente cierre registral» (FD cuarto).

³² Un estudio detallado sobre los obligados tributarios en el IIVTNU se encontrará en COBO OLVERA, T.: «Obligación de declarar y comunicar la producción del hecho imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1995, pp. 9-18.

En relación con la cuestión que venimos tratando, y a pesar de que el precepto aludido no tiene aún ni tres años de vigencia, se ha producido ya una interesante doctrina administrativa de la Dirección General de los Registros y el Notariado, que ha sentado algunas conclusiones con claridad:

- a) La primera de ellas es que ni cabe, para eludir los efectos del cierre registral, sustituir la comunicación de la realización del hecho imponible que debe hacer el adquirente por la que incumbe al notario, ni, por otra parte, resulta suficiente con acreditar el hecho de la comunicación, sino la recepción de la misma por parte del Ayuntamiento interesado. Dice literalmente la DGRN que *“para poder practicar la inscripción en el registro se precisará la justificación de haber presentado la autoliquidación del impuesto o la declaración del mismo o la comunicación que el adquirente debe hacer al Ayuntamiento, aun no siendo sujeto pasivo; comunicación ésta que no tiene nada que ver con la obligación impuesta a los notarios por el apartado 7 del citado artículo 110 y que ni excluye ni suple, en ningún caso, la comunicación a que está obligado el adquirente y que es la que es apta para abrir paso a la inscripción...”*. De igual manera, también pone de manifiesto que *“debe ser la Administración tributaria competente –en este caso el Ayuntamiento...-- la que debe confirmar de alguna manera si efectivamente ha recibido al comunicación para que este hecho pueda ser apreciado por terceros que no tienen la condición de parte en el convenio y que por tanto no vienen impelidos por el mismo, como ocurre con el registrador...”*.
- b) La segunda hace referencia a la posibilidad de que el notario califique expresamente en la escritura como no sujeto al IIVTNU el negocio documentado (más exactamente, la plusvalía puesta de manifiesto con el mismo) debido, por ejemplo, al carácter rústico del terreno. Ello no evitaría el cierre registral salvo que se tratara de una no sujeción notoria y patente.
- c) Y en tercer lugar, para el supuesto de que el IIVTNU se devengase como consecuencia de un negocio jurídico a título gratuito, siendo por tanto sujeto pasivo el adquirente, el único medio de evitar el cierre registral sería

acreditar la presentación de la autoliquidación o declaración del impuesto, sin que quepa sustituirla por comunicación de tipo alguno³³.

2.7. Impuesto de gestión íntegramente municipal

Es un impuesto de gestión íntegramente municipal, pudiendo exigirse mediante liquidación administrativa o bien a través de autoliquidación. El art. 110 del TRLHRL regula las dos modalidades: «1. *Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente (...).* 3. *A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.* 4. *Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo (...). En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley».*

III. HECHO IMPONIBLE

3.1. Planteamiento de la cuestión. Requisitos para la realización del hecho imponible

El art. 104.1 de la LRHL define el hecho imponible del IIVTNU³⁴ como «*el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de*

³³ Sobre la cuestión, cfr. SERRANO ANTÓN, F.: «La reaparición del cierre registral y la lucha contra el fraude fiscal en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en Madrid», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 289, 2007, pp. 43-58 y JUEZ PÉREZ, A.: «La gestión de la plusvalía por el registro de la propiedad: una experiencia reciente», *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. Extra 7, 2008, pp. 20-21.

³⁴ Sabemos que el objeto del IIVTNU, las plusvalías inmobiliarias generadas en terrenos urbanos, lo es también de la imposición estatal sobre la renta (IRPF, IS, IRNR e ISD). De hecho, en los trabajos preparatorios de la reforma de la imposición local llevada a cabo por la Ley 39/1988, llegó a plantearse la supresión del IIVTNU, en base precisamente a dicho argumento. Y por el mismo motivo el legislador estatal hasta 1998 admitía una deducción en la cuota íntegra

del IRPF del 75 por 100 de la cuota satisfecha en el impuesto municipal, como corrección de ese posible fenómeno de sobreimposición. En cualquier caso, se trata de una cuestión que sigue discutiéndose en ámbitos doctrinales, pero que está definitivamente resuelta en el plano jurisprudencial, sin perjuicio de algún pronunciamiento jurisdiccional aislado. Así, por ejemplo, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 18-05-2012 [JT 2012\1471] disponía que «*tampoco debe ser admitida la sobreimposición alegada, pues los criterios de comparación que plantea la recurrente con otros impuestos no pueden servir, toda vez que mezcla impuestos reales, los que recaen sobre bienes raíces, cuyo objeto condiciona la propia naturaleza y tratamiento, al lado de los impuestos personales que gravan la capacidad de las personas, bien sea a través de la obtención de rentas o patrimonio. Sí que podría establecerse un paralelismo entre los impuestos personales últimamente dichos y los reales apuntados al principio: el IVTNU y el IVTNR son al IBI lo que el IRPF y el IP son al ISD, pero su naturaleza objetiva es eminentemente distinta y la posición del contribuyente es asimismo diferente, en el pago de la plusvalía sobre inmuebles actúa como sustituto del sujeto pasivo, en tanto que en el pago del tributo sobre la herencia lo hace en propio lugar como adquirente; en cuanto al grupo de impuestos directos sobre el patrimonio y la renta, nada impide recoger como deuda en la declaración en los primeros de la cantidad satisfecha por el ISD. Todo ello permite su coexistencia dentro del sistema tributario español actual, que si bien es prolijo, ello no puede considerarse sino enriquecedor, si se demuestra, como hasta ahora se ha hecho, que no conlleva elementos distorsionadores o discriminatorios nocivos*» (FD cuarto) En el mismo sentido: STSJ de la Comunidad Valenciana de 20 mayo 2010 [JUR 2010\305636], FD 4º. Recientemente, también, la STS de 27-02-2012 [RJ 2012\4277] establecía lo siguiente: «*En primer lugar, como hemos dicho, el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana sólo grava el suelo, y el suelo sobre el que se levantaban los dos inmuebles no generó incremento de patrimonio por el tiempo de permanencia en el dominio de la Sra. Matilde. En segundo lugar, la propia Ley del impuesto sobre la renta distinguía, para la aplicación de los coeficientes de abatimiento, entre el inmueble y las mejoras que se le incorporaban a lo largo de los años, al reconocer el artículo 45.Tres, que “si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirán la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior”. Ello implica que los efectos en la tributación de la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de un inmueble dependen de dos variables: por un lado, el tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión que se grava, y, por otro, los diferentes elementos que se hayan incorporado al inmueble desde su construcción o adquisición, cuando tengan el carácter fiscal de mejora. En tercer lugar, es cierto que no estamos ante un supuesto de doble imposición, si nos atenemos al criterio con el que ha sido fijado por el propio Tribunal Constitucional (...). Efectivamente, existe coincidencia entre la materia imponible u objeto del tributo en la medida en el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y el incremento de patrimonio que se grava en renta recaen sobre la capacidad económica que se pone de manifiesto sobre una parte del mismo elemento patrimonial, concretamente sobre el suelo en que se alza la construcción. Sin embargo, el hecho imponible, en términos estrictamente jurídicos, no es el mismo, puesto que ha sido configurado de manera diferente. Esto descarta que se trate de un supuesto de doble imposición, lo que no es óbice para que el legislador, al gravar en parte la misma manifestación de riqueza y recaer ambos impuestos sobre igual materia, establezca técnicas para mitigar la carga fiscal final que sufre el contribuyente. Lo que no significa que esté obligado a ello, mientras se respeten los principios de imposición contemplados en el artículo 31.1 de la Constitución. Esta era la razón que explicaba los coeficientes de abatimiento, que dejaron de aplicarse para las adquisiciones patrimoniales posteriores a 31 de diciembre de 1994. Podemos concluir que la interpretación llevada a cabo por la Administración, confirmada por la sentencia que se impugna, fue ajustada a derecho puesto que sólo se produjo la tributación efectiva sobre las mejoras, no sobre el resto de la construcción y mucho menos sobre el suelo en que se edificaban. Resultaría un beneficio fiscal*

injustificado la aplicación de una reducción por el pago de un impuesto municipal que ha gravado un elemento patrimonial, elemento que en el impuesto sobre la renta de las personas físicas no ha tributado con ocasión de la alteración patrimonial determinante del incremento de patrimonio imputable al sujeto pasivo». La sentencia del Tribunal Constitucional que cita el Supremo es la indispensable STC 37/1987, de 26 de marzo (RTC 1987\37), que fija la doctrina del Alto Tribunal en esta materia: «Como ya queda dicho, en el escrito de recurso se reprocha también al Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas la violación de la prohibición de doble imposición que el art. 6.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas enuncia en los siguientes términos: “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado”. La doble imposición se produciría, según los recurrentes, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, de un lado, y con la Contribución Territorial Rústica y Pecuaría, de otro. En nuestro análisis debemos descartar, de entrada, la referencia que los recurrentes hacen a la Contribución Territorial Rústica y Pecuaría, puesto que, desde la vigencia de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, el mencionado gravamen es un tributo local (regulado hoy en los arts. 232 y siguientes del Texto Refundido del Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril) al que no es aplicable, por tanto, el citado art. 6.2 de la LOFCA que sólo prohíbe la duplicidad de tributación, por los mismos hechos imponible entre tributos autonómicos y tributos estatales, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas Locales. Sentado lo anterior, la representación actora estima que la finalidad del art. 6.2 de la LOFCA consiste en evitar “una doble imposición económica”, lo que le permite sostener que “el hecho de que exista un impuesto estatal que tome como hecho imponible una determinada materia impositiva imposibilita el que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos que recaigan sobre esta misma materia, ya sea total o parcialmente”. Y ésta sería cabalmente la interdicción que ha resultado vulnerada, a su entender, por el nuevo tributo autonómico, confrontado con el impuesto estatal que grava el patrimonio de las personas físicas. Mas tales afirmaciones resultan infundadas, porque arrancan de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del art. 6.2 de la LOFCA, notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición que en dicha norma se contiene. Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”, según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponible, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes. De acuerdo con las precisiones anteriores, parece incuestionable, según resulta incluso de los propios términos literales del precepto, que el art. 6.2 de la LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría, como se destaca por los representantes del Parlamento y Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía y por el Letrado del Estado, a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos. Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponible, estrictamente. Planteada así la cuestión, la comparación del art. 31.1 de la Ley andaluza con el art. 2, párrafo 1º, de la Ley 50/1977, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, pone de manifiesto que los hechos imponible que ambas normas contemplan son notoriamente distintos. En el primer caso, “constituye el hecho imponible del impuesto la infrutilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijada para cada comarca en el correspondiente Decreto de Actuación

manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos». Si reparamos en esta definición, la realización del hecho imponible del impuesto exige el cumplimiento de unos requisitos. Al análisis del precepto dedico las siguientes reflexiones.

Comarcal”, excluyéndose del mismo, por no considerarse legalmente infrautilizadas, “las fincas rústicas durante los períodos impositivos en los que no pueda técnicamente realizarse, total o parcialmente, un ciclo de producción agraria”. En el segundo caso, “constituye el hecho imponible del impuesto la propiedad de toda clase de bienes y la titularidad de derechos de contenido económico atribuibles al sujeto pasivo, conforme a los preceptos de esta Ley, en el momento del devengo”. Estos dos conceptos legales, que se refieren predominantemente al elemento objetivo del presupuesto de hecho de cada tributo, marcan las diferencias existentes entre el impuesto autonómico y el impuesto estatal, pues es obvio que no cabe identificar la “infrautilización” de fincas rústicas -hecho imponible del impuesto andaluz- con la “propiedad” de todo tipo de bienes, aunque entre ellos se encuentren las fincas rústicas, que es el hecho que grava el impuesto estatal. De todo lo cual se deduce que la Ley andaluza no ha infringido el art. 6.2 de la LOFCA, debiendo ser rechazada, en consecuencia, la imputación inconstitucionalidad que por este motivo formulan los recurrentes» (FJ decimocuarto). Con posterioridad a esta sentencia, el Tribunal Constitucional ha tratado esta cuestión en otras ocasiones, avalando la inexistencia de doble imposición [SSTC 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 (RTC 1991\149); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 (RTC 1993\186); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 (RTC 1998\14); y 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 23 (RTC 1999\233)]. Sin embargo, sirva por todas el Auto 269/2003, de 15 de julio [JUR 2003\198804], que resuelve la presunta doble imposición IRPF-IIVTNU: «Por otra parte, la falta de exención de los incrementos de valor con causa en la muerte de una persona y, en consecuencia, su sujeción al gravamen, provocando -según mantiene el órgano judicial- un doble gravamen sobre las plusvalías inmobiliarias (estatal y municipal) no afecta tampoco a la constitucionalidad del Impuesto, pues la prohibición de doble imposición viene establecida en nuestro Ordenamiento exclusivamente en el art. 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que “sólo prohíbe la duplicidad de tributación por los mismos hechos imponibles entre tributos estatales y tributos autonómicos, pero no entre aquéllos y los tributos propios de las Haciendas locales” [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c)]. Además, a mayor abundamiento, debe recordarse que este Tribunal ha concluido, en reiteradas ocasiones, que la prohibición de doble imposición en materia tributaria únicamente “garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente por un mismo hecho imponible”. Pues bien, en el supuesto que nos ocupa, no puede afirmarse que exista esa duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible, ya que, mientras que el Impuesto sobre la renta de las personas físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta disponible de las personas físicas de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares (arts. 1 y 15 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo de carácter real que grava el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos (art. 105 LHL)» (FJ quinto).

3.2. Necesidad de que se produzca un incremento en el valor del terreno

3.2.1. Planteamiento de la cuestión. La doctrina del Tribunal Constitucional de las «rentas potenciales vs ficticias»

Antes que nada, es necesario que se produzca un incremento en el valor del terreno. Por tanto, la lógica impondría que cuando un terreno pierda valor, o simplemente no lo gane, el impuesto no se exigiera. Sin embargo, no es así ya que, como sabemos, la regulación incorpora un sistema de estimación objetiva de la base imponible que conduce a que para períodos superiores a un año inexorablemente se estime la existencia de un incremento de valor. De la misma forma que para períodos inferiores a un año, por mucha revalorización que experimente el suelo, a efectos del impuesto nunca puede apreciarse la existencia de un incremento de valor (salvo en los casos que comentaremos para el municipio de Barcelona). Sin duda, este sistema de estimación objetiva de la base imponible, reforzado por el legislador en la reforma de la LRHL llevada a cabo por la Ley 51/2002³⁵, es uno de los aspectos más criticables de la actual regulación del IIVTNU. Y no sólo es criticable, sino que podría plantear problemas en aquellos casos en los que el contribuyente acreditase que se le está sometiendo a gravamen una plusvalía ficticia. Pensemos en el supuesto, impensable hace unos años, pero perfectamente verosímil en la actualidad, de un

35 Recordemos la regulación inicial de la base imponible en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales: Artículo 108: «1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento **real** del valor de los terrenos de naturaleza urbana (...)». Este sistema de estimación objetiva se blinda con la modificación introducida por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que excluye el adjetivo «real»: Artículo trigésimo octavo. Modificación del artículo 108: «Se modifica el artículo 108, que queda redactado en los siguientes términos: 1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos (...)». Y, por supuesto, añadimos la cláusula de cierre del art. 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: «Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente **sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas**»

contribuyente que tuviese que vender un inmueble por un precio inferior al que le costó adquirirlo, declarando la correspondiente pérdida patrimonial en el IRPF o en el IS. ¿Sería coherente con el principio de capacidad económica exigirle el pago del impuesto municipal? ¿Podría argumentar la inexistencia de incremento de valor en el terreno para defender la no sujeción al impuesto, es decir, la no realización del hecho imponible? La respuesta a la primera cuestión, a mi juicio, tiene que ser positiva, como proponen, cada vez más, los tribunales y la doctrina especializada; a la segunda, contestaré más adelante. Pero, vayamos por partes.

El Tribunal Constitucional ha señalado de forma reiterada que el gravamen de una renta ficticia sería inconstitucional por vulneración del principio de capacidad económica. Pero siempre que lo ha hecho ha puesto mucho empeño en diferenciar entre el concepto de renta ficticia y el de renta potencial. Ficticia sería una renta que ni existe, ni puede llegar a existir, es decir, una renta creada por el legislador a los solos efectos de hacer tributar al contribuyente sobre ella. En cambio, una renta potencial es aquella que puede ser que no exista en el caso concreto, pero podría llegar a existir si el contribuyente no renunciara a su obtención. Por ejemplo, en la renta inmobiliaria imputada en el IRPF, la renta no existe porque el inmueble está a disposición de su titular, pero podría existir bajo la forma de rendimiento del capital inmobiliario si el titular optara por ceder el uso del inmueble a un tercero. Otro ejemplo sería el de las normas de valoración de las operaciones vinculadas; la valoración imperativa de las mismas a precios de mercado puede suponer que una de las partes tribute en el IS (o en el IRPF o IRNR) por una renta superior a la realmente obtenida en la operación, pero también se trataría de una renta potencial a cuya obtención habría renunciado el contribuyente al convenir un precio de transferencia, en vez del normal de mercado. A una lógica parecida responde la norma de valoración prevista en el apartado 3 del artículo 35 de la Ley del IRPF cuando, dentro de las normas de cálculo de las ganancias patrimoniales, nos dice que *“por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”*. De nuevo estaríamos, en la lógica del TC, ante una renta potencial a cuya obtención renuncia el contribuyente vendiendo algún elemento patrimonial por debajo de su valor de mercado.

Una de las primeras veces que el TC se planteó esta doctrina fue en la STC de 11-12-1992 (RTC 1992\221). Dicha sentencia resolvía una cuestión de inconstitucionalidad promovida contra determinados aspectos de la regulación del impuesto de plusvalía municipal en su configuración anterior a la reforma de 1988, cuando adoptaba la denominación de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. En concreto, lo que se le planteaba al TC era la compatibilidad con el principio de capacidad económica del gravamen de plusvalías meramente faciales o nominales, consecuencia de la no incorporación por la Ley de mecanismos de deflactación de aquéllas³⁶. El razonamiento del TC lo podemos comprobar en las siguientes líneas: *«La Sala proponente de la cuestión de inconstitucionalidad entiende que el pleno respeto al principio de capacidad económica, recogido en el art. 31.1 CE, exige «depurar» o separar la parte del incremento de valor que, por deberse exclusivamente a la inflación, tiene un carácter meramente nominal o ficticio. Pues a juicio de la Sala, al excluirse la obligatoriedad del ajuste a la inflación del valor inicial, el precepto cuestionado puede estar en contraste con el expresado principio constitucional. Para resolver adecuadamente la cuestión propuesta es necesario precisar el significado y alcance del principio de capacidad económica plasmado en el art. 31.1 del Texto Constitucional. Este Tribunal ha declarado en ocasiones precedentes que capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra [SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4.º y 150/1990]; la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria [STC 76/1990 fundamento jurídico 3.º]. Ello no significa, sin embargo, que la capacidad contributiva pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos. Como ya indicó este Tribunal en la citada STC 27/1981, la Constitución alude expresamente al principio de capacidad económica, pero lo hace sin agotar en*

³⁶ Sobre los efectos de la inflación en el IIVTNU, véase LÓPEZ BERENGUER, J.: «Efectos de la inflación en el sistema impositivo y principio de no confiscatoriedad», *Diario de Jurisprudencia*, núm. 239, 1995, p.1.

ella el principio de justicia en materia tributaria. Es por tanto constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, fundamento jurídico 13). El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (FJ cuarto).

Esta idea reaparece en la STC de 14-7-1994 (RTC 1994\214), esta vez, al hilo de la cuestión de inconstitucionalidad de los preceptos que regulaban los gastos deducibles para el cálculo de los rendimientos netos del trabajo y del capital mobiliario en el IRPF, si bien en este caso tiene quizás más relevancia la reflexión sobre en qué medida el principio de igualdad condiciona la libertad del legislador de configuración del tributo por parte del legislador: « (...) es igualmente claro que las opciones elegidas por el legislador al configurar legalmente el Impuesto no pueden vulnerar los principios contenidos en el art. 31.1 CE. Pues cabe observar, en lo que aquí importa, que si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal [SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990 y 221/1992]. De otra parte, ha de tenerse presente en lo que concierne a la determinación legal de los rendimientos netos que el principio de igualdad tributaria contenido en el art. 31.1 CE exige que las deducciones establecidas en favor de determinados grupos de sujetos estén justificadas por la consecución de objetivos constitucionales o por evidentes razones de interés general y, además, que tales medidas sean proporcionadas a su finalidad. A lo que cabe agregar, por último, que dicho principio también requiere que las

deducciones legalmente establecidas para las rentas procedentes de distintas fuentes no supongan un sacrificio desproporcionado o arbitrario para las derivadas de un particular rendimiento» (FJ quinto).

Pero, sin duda, esta doctrina se asienta y, definitivamente, toma forma en las SSTC de 4-11-2004 (RTC 2004\193)³⁷ y, más nítidamente, en la de 11-10-2006 (RTC 2006\295), en la que se sanciona la constitucionalidad del gravamen de las rentas inmobiliarias imputadas en el IRPF, rentas potenciales susceptibles de generar un rendimiento del que desiste su titular; es decir, el que podría obtenerse mediante su arrendamiento: *«(...) el impuesto sobre la renta de las personas físicas que, como hemos dicho, obedece a una lógica institucional distinta a la del impuesto sobre el patrimonio: independientemente de la virtualidad que tal argumento pueda tener en el impuesto para el que la regla del mayor valor fue establecida –en él se grava un patrimonio neto–, su traslación al impuesto sobre la renta de las personas físicas resulta insuficiente para justificar el diferente tratamiento tributario de unas idénticas **capacidades contributivas integradas por los rendimientos potenciales**, es decir, ingresos que podrían percibirse mediante el arrendamiento de bienes inmuebles de*

³⁷ Que en el Fundamento Jurídico quinto disponía: *«Ciertamente, hemos señalado que el principio de capacidad económica, como el resto de los que se contienen en el art. 31.1 CE, constituye un «criterio inspirador del sistema tributario» (STC 19/1987, de 17 de febrero, F. 3), un principio ordenador de dicho sistema (STC 182\1997, de 28 de octubre, F. 6). Pero también hemos dicho que el tributo –cualquier tributo– «grava un presupuesto de hecho o "hecho imponible" (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley» (STC 276\2000, de 16 de noviembre , F. 4), por lo que «el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza» (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo , F. 13, y 276/2000, de 16 de noviembre , F. 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (STC 194/2000, de 19 de julio , F. 4). Y aunque hemos señalado que «basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador» para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo [SSTC 37/1987, de 26 de marzo , F. 13, y 14/1998, de 22 de enero , F. 11 b), entre otras], también hemos precisado que no cabe soslayar que «la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (SSTC 22/1992, de 11 de diciembre , F. 4, y 194/2000, de 19 de julio , F. 9, por ejemplo). En definitiva, frente a lo que mantiene el Abogado del Estado el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos –sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo , F. 13, y 194/2000, de 19 de julio , F. 8)– cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica».*

idénticas características (...). En suma, está dentro de las facultades del legislador "la atribución de una renta ficticia" diferente a los inmuebles en función de distintos criterios de valoración siempre que la norma tenga vocación de generalidad. (...) la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial –que no ficticia, como afirman tanto el órgano judicial planteante de la cuestión como el Fiscal General del Estado–, lo que permite someterla a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas» (FJ séptimo y octavo)³⁸. Como vemos, bajo la óptica de la jurisdicción constitucional, sin duda, en el IIVTNU se pueden plantear supuestos de gravamen de rentas ficticias o inexistentes, que no potenciales³⁹.

El TS ha recogido esta línea doctrinal. En la STS de 12-7-2012 (JUR 2012\9364), al hilo de las operaciones vinculadas en el IRPF, planteaba lo siguiente reflexión: *«En definitiva, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide en todo caso que el legislador establezca tributos -sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo , FJ 13 , y194/2000, de 19 de julio , FJ 8)- cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial , esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica. En el presente supuesto, se está gravando la expresión de riqueza y la capacidad económica puesta de manifiesto por el sujeto pasivo que, o bien ha obtenido de forma oculta rentas con el otorgamiento de préstamos a su sociedad, o ha renunciado a la obtención de la que podría haber conseguido,*

38 Un estudio pormenorizado de esta sentencia se encontrará en RAMOS PRIETO, J.: «Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica: ¿una controversia zanjada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 295, 2007, pp. 3 y ss; y en «La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas», Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2008, pp. 26 y ss.

39 Es lo que piensa FALCÓN Y TELLA: *«se está gravando a través del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana una riqueza no ya potencial sino inexistente o ficticia, y ello supone que, en la actual situación económica el tributo resulta inconstitucional»* (Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: sentencia del juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2013, pp. 9-13).

concertando esta u otras operaciones con tercero. En efecto, en la medida en que el capital que fue prestado es susceptible de generar un rendimiento, estamos, al menos, ante una renta potencial a la que el sujeto pasivo, si no la obtuvo, renunció» (FD 9).

Pues bien, esta es la idea que se ha dejado entrever en las resoluciones de jueces y tribunales que critican el sistema de estimación objetiva de la base imponible. En cualquier caso, los tribunales están divididos, al igual que la doctrina científica, en dos facciones: los que aprueban la regulación actual, entendiendo que lo que contiene la Ley es una presunción *iure et de iure* y los que la reprueban, interpretando que lo que recoge la regulación de la base imponible es una presunción *iuris tantum*.

3.2.2. *El sector que censura el sistema*

Como ya hemos esbozado más arriba, desde un punto de vista técnico, hay que entender que en el caso de que el valor de transmisión de un terreno de naturaleza urbana sea inferior al de adquisición, simplemente, estamos ante un supuesto de no sujeción: no hay incremento y, por tanto, no se ha realizado el hecho imponible. Esto es lo que defiende este sector doctrinal. Como dicen ARNAL SURIA e IRAZO ALARCÓN: «*la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria a la concurrencia simultánea de dos requisitos: El primero, que mira al objeto del impuesto consiste en la existencia de un incremento de valor del terreno [...] De esta manera, basta que falte alguno de ambos requisitos para que el hecho imponible no se produzca [...] cuando no se ha producido el incremento [...] implicará [...] el no nacimiento de la obligación tributaria*»⁴⁰. Esta idea también ha servido de guía para la

40 Cfr. ARNAL SURIAL, S., e IRANZO ALARCÓN, L.: «Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de derecho público de las entidades locales», Siete Grupo editorial, Valencia, 1990, p. 273. Se trata de un grupo doctrinal mucho más nutrido que el que veremos en el siguiente subapartado; es decir, parece que la doctrina científica se decanta por la crítica indómita al sistema. Entre ellos -además del ya citado en esta nota-, VARONA ALABERN, J.E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del IIVTNU», cit. pp. 65-89; SUÁREZ PANDIELLO, J.: «Las Haciendas Locales en la democracia: un balance», Papeles de Economía Española, núm. 69, 1996, p. 241; HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos», cit., p. 83; PRÓSPER ALMAGRO, A. B.: «IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado», *Quincena Fiscal*, núm. 21 (2014), p.67; VILCHES GARCÍA, F.: «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

jurisprudencia. Ya la STS de 29-4-1996 (RJ 1996\4916) analizaba un caso en el que, emitida liquidación por este impuesto, concluía que no había existido plusvalía, conceptuando el supuesto como de no sujeción, anulando la liquidación en su momento emitida. Dicha sentencia nos indicaba que *«siendo el incremento del valor el objeto del gravamen, conforme a lo establecido en el art.350 del Real Decreto Legislativo 781/86, resulta evidente que si dicha "plusvalía" no se produce de manera efectiva y acreditada, ni puede razonablemente presumirse, atendidas las circunstancias objetivas concurrentes en el periodo de la imposición, no puede hablarse de sujeción al impuesto, que no es una mera fórmula de aplicación automática, tendente a la recaudación de un porcentaje sobre las diferencias que arrojen las cifras de valor formal separadas por un periodo de tiempo entre dos enajenaciones. En el caso de autos cuando se produjo la compra-venta de los terrenos, causante del devengo origen de la liquidación discutida, estaban suspendidas las licencias urbanísticas, con ocasión de la aprobación por el Ayuntamiento de Camas de un Avance de Plan General de Ordenación Urbana, en el que se proyectaba concretamente la práctica descalificación de los terrenos de la finca conocida por "H.", que pasaba de la condición de suelo urbanizable programado apto para edificación en régimen de "ciudad jardín" a urbanizable no programado, asignado a "Sistemas G.", carente de posibilidad alguna de aprovechamientos edificatorios particulares. Sin solución de continuidad, es decir, permaneciendo ininterrumpidamente suspendidas las licencias de construcción, las previsiones*

Incidencia de la depreciación del suelo en la cuantificación de la base imponible», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2 (2014), pp. 65-79; SÁNCHEZ GALIANA, J. A. y CALATRAVA ESCOBAR, M. J.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» Tratado de Derecho Financiero y Tributario local, Marcial Pons, Madrid, 1993, p.861; MONCHÓN LÓPEZ, L.: «El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», cit. p. 274; MORENO SERRANO, B.: «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico», *El consultor de los Ayuntamientos*, 2012, P.176; CASANA MERINO, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», cit. p. 123; PÉREZ ROYO, I: en la obra colectiva «Curso de Derecho Tributario. Parte especial», Tecnos, Madrid, 2014, pp.1075-1076; FAYOS COBOS, C.: «La necesaria reforma del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 867 (2013), p. 5; BRIS GÓMEZ, R.: «IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao de 25 de Febrero de 2015» *Quincena fiscal*, núm. 10, (2015), p. 148

del Avance de nuevo Plan General, se vieron confirmadas al aprobarse definitivamente en 1988, consolidándose la quiebra de expectativas urbanísticas originada por la suspensión de licencias. Ante la situación descrita no puede hablarse de incremento de valor sino más bien de minus-valía de los terrenos que, antes del devengo del impuesto, quedaron inedificables y avocados a un régimen jurídico de peor condición económica que el aplicable al suelo no urbanizable o "rústico" pues ni siquiera les cabía la expectativa del inicial aprovechamiento agropecuario, al anunciarse la adscripción a "Sistemas G." y con ello la perspectiva de una futura expropiación con rígidas y mermadas bases valorativas, para ser destinadas a dotaciones públicas o de uso común en "espacios libres"» (FD segundo).

También la STS de 30-11-2000 (RJ 2000\9486), para un supuesto de terrenos que carecen de aprovechamiento urbanístico, por estar ubicados en parcela destinada a bloques, pero con edificabilidad agotada al haberse construido ya los permitidos, señaló la improcedencia de la liquidación practicada. Si bien en el concreto caso estaríamos ante la inexistencia del hecho imponible, por considerar acreditado que no han existido plusvalías, lo cierto es que el Tribunal Supremo consideró que sería de aplicación preferente, en el caso de que existiera plusvalía, la resultante de la aplicación de los informes periciales frente a la resultante de la aplicación de las reglas de cuantificación de la norma.: *«Pues bien, por el contrario y como alega la recurrente, la Sala de instancia no solo declara que las valoraciones urbanísticas aportadas son "insuficientes por sí mismas para desvirtuar el valor que se refleja en los Tipos Unitarios", lo que al constituir valoración de prueba no sería directamente discutible en casación, sino que también dice que las valoraciones "no tienen porqué identificarse necesariamente con el valor corriente en venta de dicho terreno" y que "desde el momento en que el Ayuntamiento de Bilbao ha aplicado en la liquidación que se revisa un valor coincidente con el que aparece en los índices municipales vigentes, corregido mediante coeficientes correctores previstos en la Reglas para la aplicación de dichos índices, aprobados por la Corporación demandada, que no cuestiona la entidad actora, debe prevalecer dicho valor final, por la presunción de legalidad de que goza sobre el que propone la parte demandada..." con lo que se convierte "de facto" a los*

referidos valores en presunciones "iuris et de iure" y aún más en verdaderas "ficciones legales", imposibles de atacar, como no fuera –cabe pensar– por defectos formales en su elaboración, contra lo establecido en el art. 8 de la Ley General Tributaria, que la recurrente invoca infringido y que, evidentemente, se refiere –en lo que aquí es aplicable– a la posibilidad de acreditar, contra la presunción "iuris tantum", la inadecuación de los valores del Índice respecto al valor corriente en venta de los terrenos a que pretenda aplicarse a efectos del Impuesto de Plusvalía, valor –el corriente en venta se entiende– al que deben tender las apreciaciones del índice, en todo caso y que puede quebrarse si, como sucede, concurren circunstancias singulares distintas a las que se tuvieron presentes al elaborar aquellos, respecto a su aprovechamiento urbanístico. (...) En consecuencia, ha de estimarse el motivo articulado y casarse la Sentencia recurrida, entrando a resolver sobre la pretensión de fondo y ya en condición de juzgador de instancia, procede examinar y valorar la prueba practicada en el recurso contencioso administrativo. Pues bien, de los dictámenes periciales que aparecen en los autos, el que merece una fiabilidad mayor es el practicado en el proceso con las garantías de insaculación, contradicción e intervención jurisdiccional, que es el emitido por el Arquitecto D. Mario Ezquerro Frías. En el referido dictamen, el perito, después de poner de manifiesto la situación del terreno y la imposibilidad de aprovechamiento urbanístico, que considera nulo, llega a determinar que su valor final es igual al inicial y hasta afirma que el valor urbanístico será cero. Aunque sea de forma ajurídica, el perito llega a la conclusión, por otra parte conforme al común sentido, que **si no es posible edificar en un terreno carece de base la imposición de tributo sobre el incremento del valor del suelo.** En efecto, si el impuesto municipal, llamado de Plusvalía, tiene como "ratio legis", el rescate de una parte de los incrementos patrimoniales producidos en el suelo edificable, como consecuencia de la actividad de los Ayuntamientos en materia urbanística, resulta absurdo que recaiga sobre los posibles aumentos del precio de un terreno en el que la propia actividad administrativa ha hecho imposible que se edifique, pues es evidente que tales incrementos de valor, si llegan a producirse, tendrán otro origen, extraño a las motivaciones del tributo, produciéndose un supuesto de **no sujeción**. Por lo tanto, ha de estimarse la demanda, anulando la liquidación tributaria cuestionada. Ciertamente es que en suplico del escrito rector del proceso en

primera instancia y a renglón seguido de solicitar la referida anulación, la recurrente añadía que ello era "sin perjuicio del derecho de la Corporación a practicar, si lo estimare oportuno, nueva liquidación", lo que unido al contenido de la demanda y a la aportación de dos dictámenes periciales en los que se valoraban los terrenos en 10.650.000 y 10.312.5000 de pesetas respectivamente, con valores finales cifrados en 4.031 y 3.904 pesetas por m², frente a las 16.218 pesetas por m² del aplicado por la Administración, evidenciaría que el contribuyente no negó la posibilidad de una plusvalía sujeta a gravamen, si bien se opuso a la valoración de la liquidación impugnada y por ello, en el caso de que se produjera esa nueva liquidación a lo que la propia parte recurrente alude, no podría practicarse más que sobre la base del valor final más bajo de los expresados» (FD tercero y cuarto).

En la dirección que venimos comentando encontramos también numerosos pronunciamientos de tribunales superiores de justicia. La primera que podemos citar es la STSJ de la Comunidad Valenciana 26-5-1997 (JT 1997\679), en la que el tribunal, sin el menor titubeo, entiende que la presunción de que el valor real es el fijado a efectos del IBI tiene carácter de presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario: «*La cuestión consiste en determinar si para el cálculo de la base imponible ha de estarse al valor de los terrenos, en el momento del devengo fijado (art. 108.3) a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, o si por el contrario ha de estarse al valor real de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo, como claramente establece el art. 108.1 de la Ley de Haciendas Locales. O dicho en otros términos, la presunción que establece la Ley de que el valor real es el fijado a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles, el catastral «iuris et de iure», o «iuris tantum» esta Sala entiende que debe ser «iuris tantum» y que solicite prueba en contrario, porque el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles también lo permite, y porque si no fuera así se desnaturalizaría el Impuesto, que no gravaría ya el incremento real del valor del terreno, esto es la plusvalía, sino la misma transmisión, coincidiendo con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, por lo que el mismo hecho imponible sería gravado dos veces» (FD tercero). Este mismo tribunal, en su Sentencia de 12-6-2000 (JUR 2001\56577), también anuló una liquidación del impuesto por entender que el*

valor catastral, en el momento del devengo del impuesto, superaba el valor de mercado. En particular indicó: *«El valor catastral de las fincas transmitidas vigente en 1993, y que se debe tener en cuenta para fijar la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (art. 108.3 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales), sufrió una importante bajada a partir de la revisión que tuvo lugar en 1994 para el ejercicio 1995 (lo reconoce el Ayuntamiento); lo que evidencia que estaban sobrevaloradas las fincas en 1993; sin que se correspondiera con el valor en venta de los terrenos, que debe ser la referencia para la determinación de la base imponible a efectos del IBI, sin que en ningún caso puede exceder de éste (art. 66.2 de la L.H.L.).»* (FD Tercero). Contemporánea de ésta es la STSJ de Murcia de 16-6-2001 (JUR 001\238178)⁴¹ y la STSJ Islas Canarias -Las Palmas- de 12-1-2001 (JT 2001\578)⁴².

⁴¹ Fundamento de Derecho tercero: *«En cuanto a la determinación de la base imponible, el artículo 108, de la L.H.L. establece un sistema general para la determinación de la base imponible que goza de presunción de legalidad, pero que admite prueba en contrario; en efecto, como el artículo 108.1 utiliza el término "incremento real", si el incremento verdadero, exacto, fuese inferior al que resulta de aplicar aquéllos porcentajes al valor catastral y fijado en la liquidación, caben los correspondientes recursos administrativos y jurisdiccionales para discutir el verdadero valor real del incremento. Así, los porcentajes anuales fijados por los Ayuntamientos en las respectivas Ordenanzas podrán ser impugnados en el momento de su aprobación con carácter general o en el momento de su aplicación a la concreta liquidación de que se trate; las impugnaciones podrán fundamentarse en defectos formales o de legalidad de los indicados porcentajes (procedimiento para su aprobación, no respetar los límites legales) o por su falta de justificación al no responder al incremento real de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el municipio. Y se considera que es posible impugnar también los valores catastrales, tanto en el momento de su aprobación con carácter general cuanto en el momento de su aplicación en una concreta liquidación; ahora bien, la carga de la prueba corresponde a quien alega la no correspondencia de las bases fijadas con los incrementos de valor reales».*

⁴² Fundamento de Derecho primero: *«Aunque el artículo 108 LHL establece un sistema general para la determinación de la base imponible que goza de presunción de legalidad (art. 8 LGT), esta presunción admite, por supuesto, prueba en contrario, ya que si el art. 108,1 LHL utiliza la expresión «incremento real», es meridiano que si el incremento verdadero fuese inferior al que resulta de la aplicación de los porcentajes al valor catastral, habría que dar prevalencia a aquél frente a éste. Y técnicamente esto es posible impugnando indirectamente los porcentajes al recurrir la liquidación de que se trate, como implícitamente hace aquí el actor, pues en ningún caso es admisible cercenar las posibilidades de defensa del contribuyente frente a la posible determinación arbitraria de unos porcentajes cuya aplicación va a suponer un claro distanciamiento de los incrementos de valor reales. Dicho en otras palabras, aunque el Ayuntamiento no puede aplicar otro sistema liquidatorio que el que resulta del artículo 108, el particular podrá probar que su aplicación lleva a resultados absurdos o apartados de la realidad».*

Pero ha sido a partir de 2012, sin duda como consecuencia de la grave crisis del mercado inmobiliario de los últimos años, cuando han proliferado los pronunciamientos jurisdiccionales sobre este problema⁴³. Entre éstos, destacan las SSTSJ de Cataluña de 21-3-2012 (JUR 2012\226416), de 22-5-2012 (JUR2 012\258899) y de 18-7-2013 (JUR 2013\310234). La primera concluía, en su Fundamento de Derecho quinto: *«Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes: 1.ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.2.ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado.»* La segunda, en su Fundamento de Derecho sexto, explica que *«parece evidente que la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del “método de cálculo” y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios. Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios*

⁴³ Cfr. ERICE ECHEGARAY, M.A.: «Burbuja Inmobiliaria e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (o Plusvalía)» *Revista jurídica de Navarra*, núm. 53-54, 2012, pp. 185-218.

doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de la realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ , de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes «real», y ahora «incremento» a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio)». Y, por lo que respecta a la tercera, simplemente señalar que se remitía, en su fundamentación jurídica, a la primera. Para finalizar con los pronunciamientos de los TSJ, podemos citar la STSJ de Madrid de 11-12-2013 (JUR 2014\510), que contiene más de lo mismo: «Sin perjuicio de lo expuesto, en los fundamentos anteriores, parece evidente que la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción del impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. La misma conclusión ha de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios. Estas conclusiones, ya sostenidas por diversos criterios doctrinales y pronunciamientos jurisprudenciales, han de considerarse incuestionables en el momento actual, a la vista de realidad económica citada. De esta forma, de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL , este habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ , de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio)» (FD cuarto).

Peldaños más abajo en el orden judicial, encontramos también sentencias que nos interesan. Así, la SJCA, núm. 13, de Barcelona de 22-1-2013 (JUR 2013\263167), concluía: *«Trasladando los términos jurisprudenciales ut supra transcritos al caso de Autos y habida cuenta que aparecen perfectamente identificados los valores de transmisión de las fincas, obrando en los documentos 13 y 14 del escrito de demanda escritura de compraventa de las fincas en fecha 9 de Febrero de 2005 y escritura de transmisión efectuada en fecha 29 de Junio de 2010, en las que se hace constar como valor de adquisición de la finca 715.323€ y como valor de transmisión 602.605,32 €, siendo aquellos perfectamente razonables como valor de mercado y sin que se haya desplegado prueba contradictoria por la parte procesal al respecto, debe concluirse que resulta acreditada y constatada la disminución en términos reales del valor sufrido por las fincas de Autos, lo que nos debe llevar forzosamente a concluir en aplicación de la praxis jurisprudencial expuesta la inexistencia del hecho imponible y consecuentemente la no sujeción al IIVTNU, y ello sin perjuicio del resultado positivo que arroja la base imponible del impuesto, imponiéndose la estimación de la demanda»* (FD quinto) También se dedica a la inconstitucionalidad del sistema la SJCA, núm. 10, de Barcelona de 24-4-2014 (JUR 2014\136909): *«En este caso, el precio de transmisión de la finca el [...] según consta en la escritura de compraventa, fue de [...] y el precio de adquisición, 991.669,97 euros, así resulta de la escritura de compraventa. Se aporta con la demanda, documento emitido por API del que se desprende que la transmisión del inmueble por [...] se ajustaba al valor de venta que en ese momento marcaba el mercado inmobiliario, sin que la demandada haya desvirtuado esta prueba. Acredita la actora que no ha existido un incremento durante el plazo en el que mantuvo la propiedad de la finca, por lo que aplicando la doctrina jurisprudencial recogida en la sentencia citada, al acreditarse que no ha existido en términos económicos y reales incremento, no se produce el hecho imponible que requiere el tributo y, en consecuencia, la liquidación del mismo resulta nula»* (FJ primero). La SJCA, núm.2, de Zaragoza, de 11-12-2013 (JT 2014\1656), presenta su conclusión de manera diáfana: *«El problema se suscita cuando, por la aplicación de dichas reglas, se está gravando aquellas transmisiones en las que consta que no se ha producido incremento en el valor del terreno. ¿Debe aplicarse dichas reglas, que parten de*

un incremento realmente inexistente?, ¿o debe primar la realidad en cuanto al hecho de que se haya producido un incremento real del valor? Este Juzgado llega a la conclusión de que debe primar la realidad, es decir, el hecho de que se haya producido un incremento en el valor de los terrenos, y ello por los siguientes motivos: 1) La piedra angular de la cuestión es, como en todo tributo, el hecho imponible, y éste es el incremento del valor que se pone de manifiesto en una transmisión. Si no hay incremento de valor, el gravar con independencia de ello supondría "inventar" un impuesto, pervirtiendo la regulación. El instrumento para la determinación del incremento del valor que se halla en el 107 LRHL, que es eso, un elemento adjetivo o instrumental, nunca puede sobreponerse al elemento esencial o nominativo, que es el hecho imponible, de modo que llegue a presumir el mismo (...)» (FD cuarto). Entre las sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, la más reciente es la SJCA, núm. 4, de Bilbao, de 18-2-2015 (JT 2015\533), en la que se ya se asume, sin darle muchas vueltas, que lo que contiene la Ley es una presunción *iuris tantum* y, por consiguiente, donde cobra especial interés la sentencia es determinar cuál es la prueba adecuada para desvirtuarla: *«Una de las características de este tributo es la de pertenecer a la categoría de los de estimación objetiva o por módulos, pues la norma que lo regula establece la forma de calcular el valor a efectos de determinar la cuota imponible según el módulo contenido en la misma. Así, el art. 4.2 establece que el valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. (...). Añadiendo el apartado 3 que sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en el apartado 2 anterior, se aplicará el porcentaje anual que determine cada Ayuntamiento, sin que el mismo pueda exceder de los límites siguientes: Período de uno hasta cinco años 3,7%; b) Período de hasta diez años 3,5%; c) Período de hasta quince años 3,2%; d) Período de hasta veinte años 3,0%. En consecuencia, existe una presunción legal sobre el importe de la plusvalía que debe ser gravada. Lo que la jurisprudencia alegada por la parte demandada afirma es que se trata de una presunción iuris tantum, que puede ser eficazmente combatida oponiendo prueba suficiente en contrario*» (FD segundo).

Para terminar de configurar este grupo, a los autores, jueces y tribunales hay que añadir, sorprendentemente, a la propia Administración. Una Administración muy particular: el Tribunal Administrativo de Navarra, que cuenta con dos resoluciones importantes. La primera es la Resolución nº 4735/12, de 10-8-2012 (JUR 2015\39949), donde afirma, de manera contundente, que *«para que nazca el deber de contribuir por tal concepto es preciso que concurren simultáneamente tres requisitos: a) que se transmita un suelo; b) que ese suelo sea urbano y c) que se haya producido un incremento real del valor del suelo. Así pues, la primera tarea del Ayuntamiento consiste en determinar si se ha producido la sujeción al impuesto. Y, si no ha habido incremento real del valor del suelo, no habrá sujeción al impuesto. (...) Pero, si se demuestra que no ha habido incremento real, ¿puede obviarse la aplicación del, diríamos, "carácter objetivo" de la determinación de la base imponible? Y la respuesta es afirmativa, pues tal determinación sólo procede, a la luz del principio de capacidad contributiva, cuando ha existido la premisa previa: el incremento del valor del suelo. Eso es lo que nos ocupa: un gravamen sobre la plusvalía. Es decir, se estima que, pese a la dicción literal de la ley, procede analizar en primer lugar si, en efecto, se ha producido tal incremento real del valor de los terrenos o plusvalía. Recuérdese que el artículo (175 LFHLN) en que se establecen tales presunciones objetivas de incremento habla, no obstante, de que dicho cuadro sirve para determinar el incremento real. Y no se olvide, repetimos, que el hecho imponible del impuesto consiste en la concurrencia de esos tres requisitos: transmisión de terreno; carácter urbano del mismo e incremento real del valor»* (FD cuarto). La otra es la Resolución del TAN, nº 2811/13, de 7-5-2013 (JUR 2015\39955), que se remite, prácticamente a la examinada, advirtiéndonos, que ese cambio legal, operado por la Ley 51/2002, consistente en suprimir el calificativo «real» aplicado a la expresión «incremento del valor» no ha tenido lugar en la legislación foral de Navarra, y conteniendo una pincelada novedosa, al entender que, en el momento que se constatase el incremento de valor real, habrá que utilizar la fórmula legal para determinar la base imponible, terminando el órgano por proponer una fórmula similar a la que existía en la regulación anterior para la determinación de la base imponible: *«La jurisprudencia ha sido casi unánime desde el principio en la exigencia de que se*

aduzca al menos algún incremento de valor para justificar la realización del "hecho imponible" del impuesto. Si no hay incremento de valor, tampoco puede haber "hecho imponible", por definición legal (en Navarra, artículos 172 y 175 de la LFHLN). Así viene reiterándolo este Tribunal Administrativo en resoluciones como la número 4.735, del 12 de agosto de 2012, de esta Sección Tercera, entre otras (...) Aclarado que sin hecho imponible -es decir, sin plusvalía real- no debe haber liquidación de IIVTNU, es preciso responder ahora otra pregunta. Si la parte recurrente lograra demostrar que el incremento real de valor del suelo es sustancialmente inferior al que resulta de la aplicación de la fórmula legal del artículo 175 de la LFHLN, ¿podría invalidarse la liquidación? O, dicho en otras palabras, las presunciones legales contenidas en dicho artículo ¿son "iuris tantum", o bien "iuris et de iure"? Porque, en este último supuesto, una vez que se acreditase la existencia de hecho imponible (es decir, de alguna plusvalía, por pequeña que fuese), procedería aplicar la fórmula legal, independientemente de la cuantía real de ese incremento de valor (...) Sin embargo, con la expresada Ley 51/2002 se suprimió el término de valor real: en efecto, el actual artículo 107. 1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales apunta que "la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos" (...). Pues bien, ese cambio legal consistente en suprimir el calificativo "real" aplicado a la expresión "incremento del valor" no ha tenido lugar en la legislación foral de Navarra, que sigue previendo como "base imponible de este impuesto" la "constituida por el incremento real del valor de los terrenos" (artículo 175.1 de la LFHLN. (...) Cabría, desde luego, plantear al legislador la sustitución de esa fórmula legislativa del artículo 175 y concordantes de la LFHLN por una resta del valor inicial (debidamente ponderado conforme a la evolución del IPC) de la valoración final a efectos de aproximarse al máximo a la plusvalía real. Pero un retoque puntual limitado al aspecto concreto pretendido en esta alzada conduciría a resultados casi tan disfuncionales como los actuales» (FD quinto)

3.2.3. El sector que avala el sistema

Y más que avalar, interpretan que lo que contiene la regla de determinación de la base imponible es lo que es: una regla de valoración que contiene un método de estimación objetiva. En palabras de ESEVERRI MARTÍNEZ «*la Ley 39/1988, en su art. 108, procede a determinar la base imponible atendiendo al incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años; sin embargo el denominado valor real es solo un concepto referencial, pues como tal se entiende, acto seguido el resultante de aplicar las reglas de cálculo que prevé la propia Ley*»⁴⁴.

Los tribunales también han sido así de tajantes en las resoluciones que encuadramos en este apartado. La STSJ de Castilla y León de 3-3-1999 (JT 1999\759), en relación con el nuevo sistema introducido por la Ley 39/1988, aclaraba: «*La fijación de la base imponible se objetiviza y calcula mediante un cuadro de porcentajes, en cuya virtud cada año transcurrido entre transmisión y transmisión acarrea un porcentaje de incremento de valor, que habrá de multiplicar por el número de años efectivamente transcurridos, y por el valor del terreno en el IBI en el momento del devengo, siendo el resultado de esa*

⁴⁴ Cfr. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos: de la presunción a la ficción jurídica», *Gaceta Fiscal*, núm. 108 (1993), p. 138. Otros autores que comparten esta tesis son ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, en materia del Impuesto sobre Plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica», *Revista de Hacienda Local*, N° 74 (1995), P. 355; y PÉREZ DE AYALA, J. L.: «El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos: ¿un impuesto sobre una ficción legal?», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4 (2000), p.263. ORÓN MORATAL, aunque concluye con una crítica del sistema, apunta que «*toda transmisión de terrenos genera “plusvalía” aun cuando en la realidad se haya producido una venta a pérdida o minusvalía, dado que «la base imponible determinada conforme a las reglas del art. 107 no admite prueba en contrario, (...) y el Ayuntamiento sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas*» (Cfr. ORÓN MORATAL, G.: en la obra colectiva «Los Tributos Locales», Civitas, 2010, p. 734). Por último, para MARÍN-BARNUEVO FABO esta regla de determinación de la base imponible del IIVTNU no es una presunción, ni de una regla probatoria, sino que se trata de una «*regla de valoración que permite cuantificar en su integridad la base imponible a través de un método objetivo. Ello permite a su vez imaginar la existencia de un razonamiento presuntivo en el legislador a la hora de redactar la norma, lo cual, y pese a las opiniones vertidas sobre la naturaleza de esta norma, nada tiene que ver con la actividad probatoria*» (cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario», McGraw & Hill, Madrid 1996, p. 181)

sencilla y doble multiplicación la base imponible fijada por el legislador, mediante un método legal, presuntivo y simple, que no tiene en cuenta en modo alguno si tal plusvalía es la realmente producida en el caso concreto o no» (FD primero). Para la STSJ de Canarias de 3-9-1999 (JT 1999\1718): «en este impuesto -de clara naturaleza patrimonial y no relictiva- el incremento gravado es fruto de una ficción jurídica, pues resulta de unas reglas de valoración que fija la Ley y que, a salvo el supuesto excepcional antes señalado, impide cualquier acción del sujeto pasivo para demostrar que aquella magnitud no se corresponde con la que derive de aplicar los preceptos legales» (FD cuarto). También, en el mismo sentido, las SSTSJ de Andalucía –Granada- de 26-1-1998 (JT 1998\62)⁴⁵ y de 4-3-2002 (JUR 2002\137474), indicando esta última que la determinación de la base imponible, a partir del valor catastral aplicable a efectos del IBI, no constituye una presunción, sino una regla de valoración, legalmente prevista, lo que conlleva la imposibilidad de prueba en contrario: «Si bien se mira, el mandato del artículo 108.3 no está construido de ese modo, porque de su estructura no es posible apreciar la existencia de un proceso lógico en virtud del cual, del asentamiento de un hecho base, quepa llegar a la deducción de otro que normalmente le acompaña como hecho presumido. Dicho en otros términos, la norma no está presumiendo que el incremento real de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana es el equivalente a su valor catastral, por expresar éste el valor real de los mismos, sino que directamente está calificando el incremento real del valor de un terreno de naturaleza urbana por su valor catastral, esto es, nos dice que para determinar tal incremento hay que partir como valor base, del valor catastral, que se nos presenta por ello, como una verdadera regla de valoración incrustada en un texto legal y que, por ello, resulta de ineludible cumplimiento sin que esa regla

⁴⁵ Fundamento de Derecho tercero: «Por lo demás, y pese al informe evacuado en el ramo de prueba de este proceso por el perito nombrado al efecto, no nos es posible atender al valor de mercado del solar que se transmite por no ser éste el que impera en las reglas de concreción de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (artículo 108) que, como en alguna otra ocasión hemos tenido oportunidad de señalar, viene a establecer una regla de valoración legal, inflexible y de obligada aplicación por ello, en virtud de la cual siempre se ha de partir del valor catastral del terreno ponderándolo con los coeficientes de antigüedad y de población, sin que el así resultante pueda ser destruido mediante ningún mecanismo de prueba, precisamente, por tratarse del resultado de una regla de valoración determinada en la propia ley».

de valoración pueda ser sustituida por ninguna otra, por no decirlo así , de forma expresa, la Ley en la que se contiene la regla de referencia y porque al no encontrarnos en el ámbito de los hechos probados, sino de los susceptibles de valoración, no cabe destruir el valor asignado legalmente con la contraposición de otro distinto, al modo en que operaría una presunción "iuris tantum"» (FD segundo). Recientemente, la STSJ de las Islas Canarias –Las Palmas- de 11-4-2014 (JUR 2015\12385) ha insistido en la misma dirección: «lo decisivo, al margen del precio de venta, es que nos encontramos ante una regla de determinación de la base imponible establecida "ex lege", esto es, es la propia ley la que determina el valor de un determinado bien o derecho a los efectos de su cómputo en la base imponible por remisión al IBI, esto es, por remisión al valor catastral, lo que supone que el propio precepto incluye un mandato imperativo dirigido a los poderes públicos aplicadores de la norma (Ayuntamientos en su condición de órganos encargados de la gestión tributaria del impuesto) de inexcusable cumplimiento, mandato que, cuando existe el valor catastral, queda desconectado de cualquier prueba de los hechos, esto es, de la realidad sobre la acomodación de dicho valor al de mercado, aunque, como es sabido, el valor catastral de un inmueble se fija siempre tomando con referencia el valor de mercado, lo cual no significa que coincidan» (FJ tercero).

Al margen de los TSJ, también hay sentencias interesantes. La SJCA, núm. 3, de Vitoria, de 7-3-2013 (JUR 2013\175620) explica que «a efectos prácticos, por tanto, siempre que exista transmisión de un terreno o transmisión o constitución de un derecho real de goce sobre el mismo existirá incremento de valor sujeto al IIVTNU, y ello al margen de cualquier otra consideración, pues el procedimiento de cuantificación del incremento del valor impide cualquier comprobación o prueba en contrario." A partir de ahí se explica que la redacción de la Ley de Haciendas Locales (y en el mismo sentido debemos considerar el art. 4 del Decreto Foral 46/1989, de 19 de julio reguladora del impuesto) ha suprimido de la descripción de la base imponible del impuesto la idea de "valor real", por lo que el dato relevante no es el valor real o de mercado sino la transmisión y la valoración catastral (...). Pues bien, en cualquier caso, debe quedar muy claro que ni antes de la Ley 51/2002, con la calificación de "real" al incremento, ni después de la entrada en vigor de dicho

texto legal, con su supresión y consiguiente ausencia de calificación del incremento, el impuesto ha pretendido gravar plusvalías reales y efectivas, sino, simplemente, la mera transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce sobre dichos terrenos, mediante la ficción de que la transmisión, por sí misma, y sin tener en cuenta la adquisición (salvo para calcular el periodo de generación de la plusvalía), pone de manifiesto el incremento de valor. Desde esta filosofía se diseña un método administrativo de cálculo, apoyado en el valor catastral en el momento de la transmisión, cuyo resultado es siempre, ineludiblemente, un incremento de valor sometido a tributación por el IIVTNU» (FD cuarto). También, la SJCA, núm. 30, de Madrid, de 31-1-2014 (JUR 2015\60514) se expresa -con la que está cayendo- sin prejuicios: «el régimen de cuantificación del IIVTNU es absolutamente objetivo omitiendo cualquier posible incidencia del incremento real: sólo se graba la plusvalía teórica resultante de multiplicar el valor catastral por unos determinados porcentajes en función del número de años transcurridos desde la adquisición anterior, con el máximo de 20 años. (...)En consecuencia el método objetivo y automático de cálculo de la base imponible que se establece en la ley, no es una presunción, sino una verdadera ficción legal que impide la comprobación y la prueba de la realidad, puesto que la LRHL opta por configurarla a partir de esos parámetros normativos. Por tanto el concepto legal de incremento de valor a estos efectos, tiene un contenido propio definido de forma auténtica por la ley que no puede ser soslayado apelando a criterios interpretativos. (...) En suma, a modo de conclusión, la voluntad de legislador es clara en establecer un sistema objetivo que simplifica la determinación de la base imponible y en consecuencia también es claro y manifiesto que los ayuntamientos no pueden, por vía interpretativa, alterar esa voluntad, admitiendo unos sistemas para la existencia del hecho imponible y del cálculo de la base imponible que tengan en cuenta elementos no contemplados expresamente en la ley» (FD tercero).

La Administración, a través de la Dirección General de Tributos, también se ha pronunciado sobre el problema que venimos analizando, avalando, lógicamente, el sistema de estimación objetiva de la base imponible del IIVTNU dispuesto por la LRHL. La Consulta general núm. 0012-13 de la DGT nos

adelantaba lo siguiente: *«En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos en cada caso concreto, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal.*

El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación. El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL. De acuerdo con lo dispuesto en la Ley (artículo 107.1, párrafo 2º), para la determinación del incremento de valor del terreno, deben tenerse en cuenta dos factores: uno, el valor del terreno en el momento del devengo; y dos, el porcentaje que corresponda aplicar sobre el mismo. Sin embargo, es la Consulta vinculante de la DGT núm. V0153/14, de 23-1-2014 (JT 2014\474), la que resume ordenadamente todo los argumentos que justifican la aplicación del sistema legal sin ningún tipo de titubeos: «La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva dissociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107). Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo

podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL. El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación. La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra».

3.2.4. ¿Se puede argumentar la inexistencia de incremento de valor en el terreno para defender la no sujeción al impuesto?

Este es el interrogante que dejamos en el aire al inicio del estudio de esta cuestión y ahora es el momento de despejarlo. Y parece que con lo dicho hasta ahora se simplifican mucho las cosas. La opinión mayoritaria de los tribunales y de la doctrina especializada es que sí, se puede argumentar la inexistencia de incremento de valor probándolo, claro está. Por ejemplo, PÉREZ ROYO es conciso y claro: *«en nuestra opinión, no cabrá exigir el impuesto en aquellos casos en los que el contribuyente pueda demostrar fehacientemente la inexistencia de incremento de valor alguno, ya que estaríamos gravando una renta ficticia, en contra de lo dispuesto por la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional»*⁴⁶. Sin embargo, la respuesta, a mi juicio, tiene que ser más matizada.

⁴⁶ Cfr. PÉREZ ROYO, I: en la obra colectiva «Curso de Derecho Tributario. Parte especial», cit., pp. 1075-1076.

El problema radica probablemente en que no partimos de interpretar correctamente la voluntad del legislador. ¿Qué es lo que quiere gravar? Sin duda, las plusvalías generadas por los terrenos de naturaleza urbana, cuando las mismas se realicen efectivamente con la transmisión del terreno. Está claro que el legislador ha elegido como objeto del impuesto una evidente manifestación de capacidad económica atendiendo a la generalidad de los casos, y sin perjuicio de que en determinadas ocasiones dicha capacidad pueda brillar por su ausencia. Pero, una vez elegida la materia imponible, el legislador, haciendo uso de la libertad en la configuración de los tributos, que tantas veces le ha reconocido la doctrina constitucional, renuncia en este caso a valorar la capacidad económica gravada por su importe real, sustituyéndolo por un sistema de estimación objetiva que, como todos, pretende acercarse de forma indiciaria a la realidad, aun admitiendo, como solemos decir coloquialmente, que todas las generalizaciones son injustas. Lo que pretende gravar, pues, el impuesto no es el incremento de valor real experimentado por el terreno, sino el que resulte de aplicar las normas de valoración contenidas en la LRHL. ¿Por qué no se gravan las plusvalías generadas en menos de un año? ¿Por qué no se gravan los incrementos que puedan generarse a partir del vigésimo año de tenencia del terreno? ¿Por qué se parte del valor catastral, y no del de mercado, en dicho sistema de estimación objetiva, si, como todos sabemos, el primero no debe sobrepasar el 50 por 100 del valor del segundo? ¿Por qué los porcentajes de incremento anual son los mismos en los años en los que el mercado inmobiliario crecía a ritmos de dos dígitos y en los que baja al mismo ritmo? ¿Por qué no se corrigen los efectos de la inflación? A todas estas preguntas no podríamos darle ninguna respuesta lógica más allá de repetir que ese ha sido el sistema indiciario ideado por el legislador. El problema, en definitiva, radica en que queremos interpretar un sistema de estimación objetiva con la lógica de la estimación directa.

Un sector cada vez más numeroso de los órganos jurisdiccionales y de la doctrina se aferra a la idea, en mi opinión, equivocada del «incremento real». Recordemos, por ejemplo, las palabras de FAYOS COBOS: *«De esta forma, desde 1988 el cálculo de la base imponible, que debería reflejar la cuantificación del incremento de valor sufrido por el terreno durante el periodo de tenencia, se encuentra referido al valor catastral que, al menos de forma*

general, nada tiene que ver con dicho incremento y, por lo tanto, no refleja la existencia o no de una plusvalía generada con ocasión de la transmisión del terreno. Es más, en aplicación de este método de cálculo, parece que el IIVTNU debería satisfacerse siempre que se produzca una transmisión de terrenos urbanos, con absoluta y total independencia de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida. Podría decirse que se ha desvirtuado su verdadera naturaleza, asemejándose más a un impuesto indirecto»⁴⁷. Lo curioso es que estos mismos razonamientos no se aplican en otros supuestos de estimación objetiva previstos en nuestro sistema tributario como, por citar los más destacados, el régimen especial de las empresas navieras en función del tonelaje en el IS, el sistema de estimación objetiva para determinados rendimientos de actividades económicas en el IRPF, o el régimen simplificado (en realidad, de estimación objetiva de cuotas devengadas) en el IVA.

Todos sabemos que un empresario individual en el régimen de módulos puede obtener pérdidas en el desarrollo de su actividad y, sin embargo, tener que tributar sobre el rendimiento de actividad económica positivo resultante de la estimación objetiva del mismo. A este respecto, suele argumentarse que, a diferencia de lo que sucede en el IIVTNU, en el IRPF y en el IVA, tanto el sistema de estimación objetiva como el régimen simplificado tienen carácter voluntario, articulándose técnicamente dicha voluntariedad mediante la posibilidad de renunciar a su aplicación⁴⁸. Pero, desde el punto de vista teórico, esta circunstancia no resuelve el problema. Sigue siendo posible que, no obstante obtener pérdidas en el desarrollo de su actividad, el empresario tenga que tributar sobre un rendimiento positivo en el IRPF. Así sucedería en aquellos

⁴⁷ FAYOS COBOS, C.: «La necesaria reforma del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», cit., p.5

⁴⁸ No olvidemos que el art. 50.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dispone: «Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios». Ya sabemos que en el IIVTNU este método tiene carácter obligatorio, pero es que está regulado en una norma de igual rango que la LGT: el TRLRHL.

casos en los que no hubiese efectuado la renuncia en los plazos previstos reglamentariamente⁴⁹.

Pero, obsérvese, que estamos dando un paso más sobre el planteamiento inicial. Ya no se trataría solo de entender que, en ausencia de un incremento real del valor del terreno, no se realizaría el hecho imponible y, por tanto, no habría base imponible alguna que calcular. Ahora se viene a decir que, aun existiendo la plusvalía, si su importe fuese inferior al que resulta del sistema de cálculo previsto por el legislador, prevalecería la realidad sobre las normas de determinación de la base imponible previstas por la Ley. A efectos prácticos, lo que se está defendiendo es la configuración del régimen legal como voluntario, esto es, el contribuyente siempre tendría la posibilidad, si lo desea, de llevar a cabo el cálculo de la plusvalía gravada por estimación directa⁵⁰. Muchos, incluso, se refieren al sistema legal de cálculo de la base imponible del IIVTNU calificándolo como presunción *iuris tantum*, confundiendo así lo que tiene naturaleza de norma imperativa de valoración con una institución propia del derecho adjetivo o procesal como son las presunciones⁵¹.

Si el legislador hubiera querido configurar el régimen de determinación de la base imponible del IIVTNU como una presunción, lo habría hecho como, por ejemplo, cuando establece en el IVA el porcentaje de afectación de los vehículos a la actividad empresarial o en otros muchos casos. No es esa su naturaleza, sino la de una norma imperativa de valoración que solo cabe

⁴⁹ Salvo que se hubieran producido circunstancias excepcionales como incendios, inundaciones, etc., en cuyo caso, el art. 37.4 RIRPF permitiría reducir los signos, índices o módulos y deducir los gastos extraordinarios que dichas circunstancias determinasen.

⁵⁰ Como dice la STSJ de Cataluña de 21-3-2012 (ya citada): «*De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior*» (FD quinto)

⁵¹ Así lo interpretaba, recientemente, la SJCA, núm. 2, de Zaragoza de 11-12-2013 (ya citada), cuando dispone: «*Sin embargo, la inconstitucionalidad citada solo resultaría de una interpretación que condujera a estimar que el precepto establece una ficción legal que permitiera gravar supuestos de inexistencia de incremento de valor o de incrementos en cuantía ficticia en cuanto alejados de los verdaderamente producidos en la realidad. Pero no existe inconstitucionalidad alguna si, como ha quedado señalado, se interpreta que las normas legales establecen únicamente una presunción *iuris tantum*, susceptible de quedar desvirtuada, en cada caso concreto, mediante una prueba adecuada y suficiente, en los términos citados, a cargo de los obligados tributarios, y de acuerdo con la previsión del art. 385 de la Ley de Enjuiciamiento Civil*» (FD quinto)

aplicarla en sus propios términos, sin perjuicio de que se pueda, por las vías previstas para ello, cuestionar su constitucionalidad. Pensemos en cualquiera de las otras muchas normas imperativas de valoración repartidas por nuestro sistema tributario. Por ejemplo, el apartado 2 del artículo 14 del texto refundido de la Ley de ITPAJD, cuando dice que *“las promesas y opciones de contratos sujetos al impuesto serán equiparados a éstos, tomándose como base el precio especial convenido, y a falta de este, o si fuere menor, el 5 por 100 de la base aplicable a dichos contratos”*. Esta es la configuración natural de una norma imperativa de valoración: no se trata de presumir que el negocio jurídico en cuestión tiene un determinado valor; se trata de imponer a efectos tributarios, con independencia de lo que haya sucedido en la realidad, una valoración concreta.

Francamente, intentar salvar los problemas de constitucionalidad del artículo 107 TRLRHL mediante el artificio de calificarlo como una presunción *iuris tantum* nos parece un sinsentido. Además, quienes defienden tal extremo, para mantener la coherencia, tendrían que admitir que la prueba en contrario para destruir la presunción podría articularla no solo el contribuyente, sino también la Administración⁵². Y así le estaríamos dando la vuelta como a un calcetín a la voluntad inicial del legislador y desembocaríamos en una sustitución del sistema de estimación objetiva ideado por aquél por un sistema de estimación directa⁵³.

⁵² En este sentido, recordemos, reflexiona la DGT, en la Consulta Vinculante núm. V0153/14, de 23-1-2014 (citada más arriba) : *«Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL»*.

⁵³ La Resolución del TAN, nº 2811/13, de 7-5-2013 (ya citada) interpretaba, extrañamente, que la constitucionalidad del método de estimación objetiva dependerá de la mayor o menor disociación con respecto al hecho imponible: *«No estará de más recordar que el legislador cuenta con algún margen constitucional para establecer fórmulas de cálculo de la base imponible, al menos en tanto no conlleven una disociación excesiva con respecto al hecho imponible. En algunos tributos la vinculación entre éste y aquélla es plena, como sucede en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en su régimen general), o en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Se paga en función de lo que realmente valga su base imponible. En otros, en cambio, pueden mediar diferencias entre el valor efectivo de dicha base y su cuantificación, dentro de márgenes claramente delimitados (es el caso de la Contribución Territorial, apoyada en presunciones “iuris tantum” en base a valores aproximativos estimados por ponencias*

Llama la atención, por cierto, en este debate que no se haya buscado el paralelismo con otro impuesto municipal, el IAE, en el que nos podemos encontrar situaciones parecidas. El IAE es un impuesto que grava el mero ejercicio de una actividad económica con independencia de cualquier otra circunstancia, entre otras cuál haya sido el beneficio o la pérdida obtenida efectivamente por la actividad. El IAE trata de gravar rentas medias presuntas de los distintos sectores de actividad, no de cada actividad individualmente considerada. En consecuencia, es perfectamente verosímil, yo diría que incluso frecuente, que actividades económicas que determinan en el IS una base imponible negativa o que cierran su ejercicio económico con pérdidas, sin embargo, tengan que tributar en el IAE. Y el legislador es plenamente consciente de tal circunstancia. Es tan consciente que establece la posibilidad de aprobar una bonificación para las mismas. En concreto, la letra d) del apartado 2 del artículo 88 TRLRHL permite establecer *“una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y tengan una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos o inferiores a la cantidad que determine la ordenanza fiscal, la cual podrá fijar diferentes porcentajes de bonificación y límites en función de cuál sea la división, agrupación o grupo de las tarifas del impuesto en que se clasifique la actividad económica realizada”*. No cabe duda que las normas imperativas de valoración de la cuota en el IAE pueden conducir también a que se someta a gravamen una renta no existente en la realidad. Y es que el legislador, en uso de su libertad de configuración del tributo y atendiendo a la generalidad de los casos, lo que pretende no es gravar el beneficio individual de cada actividad, sino el beneficio medio presunto del sector en el que la misma se inscribe.

No hay que olvidar tampoco el problema de la prueba⁵⁴. Para MAGRANER MORENO *«la Ley lo que establece es una presunción iuris*

catastrales). Y los hay que marcan mayor distancia con respecto al hecho imponible, como las tributaciones estimativas mediante sistemas "de módulos"» (FD quinto).

⁵⁴ Recordemos que, por ejemplo, la STSJ de Murcia de 16-6-2001 (ya citada) preveía que se pudiera hasta impugnar el valor catastral, mediante la aportación de la prueba pertinente: *«Y se considera que es posible impugnar también los valores catastrales, tanto en el momento de su aprobación con carácter general cuanto en el momento de su aplicación en una concreta liquidación; ahora bien, la carga de la prueba corresponde a quien alega la no correspondencia*

de las bases fijadas con los incrementos de valor reales» (FD tercero). O incluso, la STSJ de las Islas Canarias –Las Palmas–, de 12-1-2001 (citada más arriba), en un alarde en el manejo de aforismos latinos, llega a invertir la carga de la prueba, recayendo dicha obligación sobre la Administración: «En el supuesto enjuiciado, el recurrente, con la evidente finalidad de acreditar la inexistencia de incremento real de valor, solicitó por dos veces al Ayuntamiento que le certificara la inexistencia absoluta de infraestructuras en la zona en que se encuentra la vivienda gravada, sin que ninguna de ambas peticiones fuera atendida. Ya en sede jurisdiccional, el Ayuntamiento de Tegui se tampoco ofrece respuesta alguna al actor. En realidad, ni siquiera se persona en los autos, siendo, por ello, declarado en rebeldía. Y aunque el artículo 114 LGT dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo, en el supuesto sometido a nuestro enjuiciamiento no cabe considerar infringido el citado precepto porque, evidentemente, el principio sobre la carga de la prueba que en el mismo se recoge, según los famosos brocardos «ei incumbit probatio qui dicit non qui negat», «afirmanti non neganti incumbit probatio», no es de aplicación a aquellos casos, como el presente, en que el hecho base del que parte la pretensión actora reviste naturaleza negativa, ya que es también un elemental principio de distribución o asignación de carga de la prueba que los hechos negativos no pueden ser probados, según se expresa en otro no menos célebre aforismo latino: «negativa non sunt probanda», de manera que si el actor sostiene que no existe incremento real de valor de los terrenos alguno, como consecuencia de la ausencia absoluta de infraestructuras de la zona litigiosa, y pide a la administración por dos veces que le informe sobre esta cuestión, y la administración actúa como si tales solicitudes no existieran, es patente que el actor hizo cuanto pudo para justificar su pretensión, ya que no tenía otra posibilidad de acreditar fehacientemente el hecho discutido, por lo que la falta de respuesta del Ayuntamiento a tales solicitudes debe entenderse como un reconocimiento implícito de la realidad de la acusación actora, procediendo, en consecuencia, estimar el recurso examinado» (FD segundo). Esto es lo que piensa también FALCÓN Y TELLA en un comentario de la SJCA, núm. 13, de Barcelona: «Como puede observarse, de esta sentencia no se deduce que para exigir el impuesto sobre el incremento de los terrenos el precio de venta haya de ser superior al de compra. Lo que se afirma es que, cuando esto ocurra, la Administración debe probar que ha existido un incremento de valor del terreno y que el mismo es igual o superior al que resulta de la fórmula legalmente prevista, tal como haya sido desarrollada por la Ordenanza. Ello se traduce en la necesidad, en estos casos, de realizar una comprobación de valores debidamente motivada» (Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: sentencia del juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013», cit., p.10). En cualquier caso, la pericial parece que no se ajusta a las pretensiones de los tribunales, ya que como manifiesta la SJCA, núm. 4, de Bilbao de 18-2-2015 (antes citada), la tasación pericial es una estimación teórica del valor que pueden alcanzar los bienes, que no acredita el verdadero precio fijado, abonado y recibido por las partes, optando por la documental, en este caso, constituida por la escritura por el título a través del cual la demandante transmitió a un tercero las fincas: «Por lo que respecta a la prueba pericial, el perito llega a la conclusión de que el valor de las fincas a la fecha de la venta es de 7.491.545,94 €. En orden a valorar la prueba de peritos conforme a las reglas de la sana crítica son relevantes: a) los razonamientos que contengan los dictámenes, y los que se hayan vertido en el acto del juicio o vista en el interrogatorio de los peritos, pudiendo los tribunales no aceptar el resultado de un dictamen o aceptarlo, o incluso aceptar el resultado de un dictamen por estar mejor fundamentado que otro (STS 10 de febrero de 1.); b) las conclusiones conformes y mayoritarias que resulten, tanto de los dictámenes emitidos por peritos designados por las partes, como de los dictámenes emitidos por peritos designados por el Tribunal, motivando su decisión cuando no esté de acuerdo con las conclusiones mayoritarias de los dictámenes (STS 4 de diciembre de 1.989); c) el examen de las operaciones periciales que se hayan llevado a cabo por los peritos que hayan intervenido en el proceso, los medios o instrumentos empleados y los datos en los que se sustenten sus

tantum, admitiéndose de esta manera prueba en contrario sobre el efectivo incremento del valor gravado por el IIVTNU. Constatación que podría hacerse valer en la fase probatoria del procedimiento a través del oportuno dictamen pericial, en el que se demostrase que el valor presumido excedía de la diferencia entre el valor de adquisición, incrementado, por ejemplo, con el coste de las obras de urbanización, y el valor del bien a la fecha de la transmisión. Posiblemente, al final, de adoptarse esta línea de interpretación, esto es, de no admitirse a priori la existencia de una ficción, la clave de bóveda será la prueba de la existencia o no de incremento en el período de generación»⁵⁵. Acabamos de ver como la SJCA, núm. 4, de Bilbao de 18-2-2015, en su Fundamento de Derecho tercero, no admite la prueba pericial por ser «una estimación teórica del valor que pueden alcanzar los bienes, que no acredita el verdadero precio fijado, abonado y recibido por las partes»; por tanto, esto sólo sería la punta del iceberg: la admisión de prueba en contrario conllevaría contenciosos eternos e

dictámenes (STS 28 de enero de 1.995); d) la competencia profesional de los peritos que los hayan emitido, así como todas las circunstancias que hagan presumir su objetividad, lo que le puede llevar, en el sistema de la nueva L.E.C. a que se dé más crédito a los dictámenes de los peritos designados por el tribunal que a los aportados por las partes (STS 31 de marzo de 1.997); e) todo ello conforme a las reglas de la "sana crítica", que se infringen cuando no consta en la sentencia valoración alguna en torno al resultado del dictamen pericial (STS 17 de junio de 1.); se prescinde del contenido del dictamen, omitiendo datos, alterándolo, deduciendo conclusiones distintas, valorándolo incoherentemente etc. (STS 20 de mayo de 1.996); sin haberse producido en el proceso dictámenes contradictorios, el Tribunal en base a los mismos, llega a conclusiones distintas de las de los dictámenes (STS 7 de enero de 1.991); los razonamientos del Tribunal en torno a los dictámenes atentan contra la lógica y la racionalidad; o sean arbitrarios, incoherentes y contradictorios; o lleven al absurdo (STS 11 de abril de 1.998, STS 13 julio 1995, STS 15 julio 1988). En el caso presente, el perito incluso llega a estimar un valor para cada una de las dos fincas a la fecha de adquisición distinto del que consta en las respectivas escrituras, y que no ha sido objeto de controversia entre las partes. Por lo que hace a lo decisivo en este pleito, el valor que calcula para la fecha de venta difiere del que resulta de la prueba documental. Ello no obstante, no consta ningún motivo por el que haya de suponerse que las contraprestaciones pactadas y documentadas no se correspondan con la realidad, especialmente en consideración a las condiciones del mercado inmobiliario a la fecha de la venta. La tasación pericial es una estimación teórica del valor que pueden alcanzar unos bienes, pero no acreditan el verdadero precio fijado, abonado y recibido por las partes, a las que asisten motivos comprensibles para no sujetarse a los precios teóricos de mercado. No concurren, en consecuencia, razones significativas por las que no quepa admitir que los terrenos se vendieron por un precio inferior al estimado por el perito» (FD tercero). Recordemos que un comentario de esta resolución se encuentra en BRIS GÓMEZ, R.: «IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao de 25 de Febrero de 2015», cit. pp. 147-149).

⁵⁵ MAGRANER MORENO F. J.: «El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», *Tribuna fiscal*, núm. 273 (2014), p.45.

innumerables. Y si no que se lo digan a las Comunidades Autónomas (CCAA, en adelante), que han optado por la «objetivación» de la actividad de comprobación de valores⁵⁶ para el contraste de las bases imponibles declaradas en el ITPAJD y en el ISD, con el objeto de simplificar la gestión del tributo⁵⁷. Esta «objetivación» de la comprobación de valores ha llevado –en mi opinión– a una enmascarada «objetivación» en el método de la determinación de la base imponible, puesto que la gran mayoría de los contribuyentes se ciñen en sus autoliquidaciones a lo dispuesto por las CCAA para dicha comprobación, con el objeto de evitar así las temidas «paralelas».

Esta cuestión de la prueba donde, quizá, fuera menos controvertida es en el caso de la evaluación de la existencia o no de incrementos de valor por

⁵⁶ Aplicando el método más objetivo de los que ofrece el art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria «*Comprobación de valores: 1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:*

a) *Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*

b) *Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.*

c) *Precios medios en el mercado.*

d) *Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*

e) *Dictamen de peritos de la Administración.*

f) *Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*

g) *Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria».*

⁵⁷ Por ejemplo, para la Comunidad Autónoma de Andalucía, cfr. Orden de 25 de mayo de 2015, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imponibles de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones; se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención (Boletín Oficial de la Junta de Andalucía, núm. 104, de 25-6-2015, pp. 29 y ss)

razones urbanísticas; por ejemplo, en los supuestos de pérdida de edificabilidad como consecuencia de una modificación del planeamiento. Así, en la STSJ de Cataluña de 14-12-2001 (JUR\2002\109528) podemos leer lo siguiente: *«En el supuesto examinado resulta probado a partir de la pericial practicada que entre la fecha de adquisición del inmueble (4 de septiembre de 1975) y la fecha de transmisión del mismo (23 de diciembre de 1997) se aprobó el Plan General Metropolitano de 1976 (vigente en el momento de la transmisión), que afectó urbanísticamente a la finca de autos, reduciendo su edificabilidad de 7.801 m² techo en el año de la adquisición a 6.122 m² techo en el año de la transmisión, concluyendo el perito que la finca ha sufrido una minusvalía al perder edificabilidad y uso restrictivo, si bien de dicha afirmación no puede deducirse, como pretende la parte apelante, que no se haya producido un incremento del valor de los terrenos que sí hubiera existido de haberse mantenido la calificación urbanística de la finca, pues la propia prueba pericial acredita un incremento real del valor de la misma, con independencia, como pone de manifiesto la Juez de Instancia, que de ser otra la calificación urbanística de la finca el incremento de valor hubiera sido superior, según advierte el perito al contestar al extremo e) de su informe»* (FD 2º). Un caso que guarda similitud es el resuelto por la STSJ de la Comunidad Valenciana de 20-1-2001 (JUR\2001\273477) que, a la vista de un informe pericial aportado por el recurrente sobre la pérdida de valor de un solar al que se le había cerrado el acceso peatonal, concluye que *«dicho informe, emitido fuera del proceso, por perito vinculado a la actora, no tiene suficientes garantías de imparcialidad, y además hace afirmaciones no contrastadas suficientemente, como son las relativas al concepto de fachada principal, o cual fuere el valor catastral asignado a cada una de las calles que se mencionan, haciendo además afirmaciones que merecen el calificativo de opiniones, pero a las que no pueden asignársele el carácter de prueba suficiente para desvirtuar el valor catastral, y sobre todo que dicho valor es superior al valor de mercado del inmueble de referencia»*. Estos pronunciamientos jurisdiccionales, más allá del fallo concreto, admiten la discusión sobre si ha existido o no un verdadero incremento en el valor del terreno y la correspondiente actividad probatoria al respecto. También podría plantearse una situación similar a la que comentamos con las llamadas fincas fuera de ordenación. Parece claro que si se trata de una situación

de fuera de ordenación rigurosa (fincas en las que no se permite al propietario realizar incremento alguno de su valor porque, por ejemplo, ocupan una superficie prevista para un futuro ensanche de una vía pública), no deberíamos entender la existencia de incremento alguno susceptible de ser gravado. Cosa distinta son las situaciones (mucho más frecuentes) de fuera de ordenación “light”, es decir, fincas que si se demoliesen no se podrían edificar en las mismas condiciones actuales, respecto de las cuales pienso que sí sería exigible el impuesto. Sobre esta situación particular no existen pronunciamientos jurisdiccionales.

En definitiva, no entendemos que el sistema de valoración de la base imponible del IIVTNU determinado por la LRHL sea incompatible con las exigencias del principio de capacidad económica. O, al menos, no más que cualquier otro sistema de estimación objetiva que, por su propia naturaleza, atiende siempre a valores medios, a generalizar, a gravar en el caso individual la capacidad económica medida sobre la generalidad de los hechos imposables que puedan realizarse.

3.2.5. Punto y final: a expensas del TC

En relación con el tema que venimos tratando, pronto saldremos de dudas ya que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, núm.3, de Donostia, ha dictado recientemente un Auto (5-2-2015) en el que plantea la cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 107 y 110 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales⁵⁸. El pronunciamiento judicial trae causa en el recurso interpuesto por un contribuyente que vendió en 2014 por 600.000€ un terreno que había adquirido en 2003 por 3.101.222 € y, pese a ello, le exigieron el pago de 17.899 € en concepto de IIVTNU. Es decir: pese a que tuvo unas pérdidas que representaban el 80% del precio pagado por la adquisición del inmueble, la Ley determinaba la exigibilidad del IIVTNU por un importe de 17.899€.

⁵⁸ El Auto se puede consultar en:
http://www.idluam.org/images/files/noticias/jurisp/Auto_cuestion_inconstitucionalidad.pdf

Inicialmente advierte el Auto, en el Fundamento de Derecho segundo, señalando lo dispuesto en la STC de 18-5-2009 (RTC 2009, 115), que *«la norma cuestionada debe superar el denominado “juicio de relevancia”, o lo que es lo mismo, la justificación de la medida en que la decisión del proceso depende de su validez, habida cuenta que la cuestión de inconstitucionalidad, por medio de la cual se garantiza el control concreto de la constitucionalidad de la ley, no puede resultar desvirtuada por un uso no acomodado a su naturaleza y finalidad propias, lo que sucedería si se permitiera que se utilizase para obtener pronunciamientos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso en que la cuestión se suscita»*. En definitiva, se conoce como juicio de relevancia aquel esquema argumental en virtud del cual se prueba que de la conclusión del fallo judicial dependerá la validez de la norma cuestionada.

Entrando en materia, el Auto señala que *«al tratarse el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de un tributo local, la regulación de los artículos indicados 1 y 4 de la Norma Foral se corresponde con la establecida en los artículos 104 y 107 de la LHL de 2004. En consecuencia, sin perjuicio del resultado del recurso de inconstitucionalidad indicado en relación con la reforma de la LOTC y de la LOPJ y con ella de la LJCA, lo relevante para la resolución del asunto es la regulación de los artículos 104 y 107, y 110.4 de la LHL de 2004 que reproducen los artículos indicados 1, 4 y de la Norma Foral»*. (FD quinto). Además, sostiene que la normativa reguladora de la base imponible del IIVTNU establece una regla de valoración legal, que no puede ser corregida cuando se produce una minusvalía, lo que resulta contrario al principio constitucional de capacidad económica. Por ello, considera que la cuestión de constitucionalidad *«tiene un doble aspecto: si la redacción actual de los artículos 1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral, así como de los artículos 104 y 107 y 110.4 de la LHL resulta o no, compatible con el principio de constitucional de capacidad económica y en segundo si la regla de valoración legal establecida permite o no una prueba en contrario que permita en vía de alegación o de recurso administrativo o contencioso-administrativo – lo que afecta además al artículo 24 de la CE de 1978- acreditar y probar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía»* (FD quinto).

El Fundamento de Derecho sexto justifica que *«se eleva la cuestión de constitucionalidad, dado que no puede resolverse el recurso enjuiciado en este Tribunal sobre la base de la aplicación de determinados pronunciamientos dictados por diversos Tribunales Superiores de Justicia (...), dado que no es misión del juez contencioso sustituir reglas de cuantificación distintas a las establecidas ora en la Norma Foral ora en la legislación de haciendas locales de 2004. (...) Tampoco está entre la función revisora del juez contencioso, entender que la minusvalía invocada sea una condición pretributaria que vacíe de contenido la regulación del devengo del Impuesto establecida en el artículo 1.1. de la Norma Foral o en el artículo 104 de la LHL de 2004, considerándola como una ficción de no sujeción al tributo».*

En cuanto a los principios constitucionales que pueden infringir las normas reguladoras de la determinación de la base imponible, el Auto, además de citar el consabido de capacidad económica, también hace hincapié en el de no confiscatoriedad: *«La cuestión de constitucionalidad por tanto se suscita no de la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada en los artículos citados, que es conforme a la constitución cuando subyace un incremento de valor, sino que, la aplicación de esos mismos criterios cuando el incremento de valor no es real ni cierto, por la aplicación de la norma puede provocar o conllevar consecuencias contraria al principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE de 1978 y puede devenir, además, en confiscatorio en el caso concreto»* (FD séptimo).

En el Fundamento de Derecho noveno, continúa la extensa fundamentación del Auto señalando que *«la doctrina constitucional que glosa y acota los límites del artículo 31 de la CE de 1978 en relación con cada tributo y con el sistema tributario en su conjunto ha recalcado que no puede gravarse por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente»*, que como en el caso que nos ocupa y que provoca la elevación de esta cuestión de constitucionalidad, se manifiesta en cuanto que la venta gravada acredita y refleja la generación de una *«pérdida de patrimonio»* con ocasión de la transmisión del terreno. La regulación foral y estatal del tributo señala que el impuesto grava el *«incremento de valor»* del terreno experimentado con ocasión de su titularidad durante un período de tiempo determinado (más de un año),

pero si el precio de adquisición resulta superior al precio de venta, la contradicción con el principio de capacidad económica es paladina, como se colige además, de la previa STC 221/1992 que analizaba el antiguo artículo 355.5 del TR de 1986 en relación con la sujeción a gravamen de incrementos patrimoniales “nominales” (...). Por ello, prosigue esta resolución, cabe señalar que lo que la regulación somete a gravamen no son capacidades económicas reales o potenciales sino ficticias, que no pueden ser, además, objeto de prueba en contrario (mediante un sistema de capitalización mediante el método matemático del descuento simple o la tasación pericial contradictoria u otro, según el artículo 57. 2 de la LGT) (FD décimo).

Como refuerzo argumental de todo lo anterior, añade: «*la inconstitucionalidad de la regulación del tributo ha sido puesta de manifiesto por la doctrina tributarista más autorizada*», y aunque no es habitual en las resoluciones judiciales, cita literalmente diversos trabajos doctrinales sobre esta cuestión, trabajos que ya hemos analizado en este estudio (FD undécimo).

Concluye esta resolución afirmando que «*la regulación del artículo 4 y 7.4 de la Norma Foral del Impuesto y del artículo 107 y 110.4 de la LHL de 2004 en cuanto que someten a gravamen un incremento del valor de los terrenos no solo inexistente y además, ficticio, sin posibilidad de prueba en contrario por parte del sujeto pasivo, vulnera lo dispuesto en el artículo 31 de la CE de 1978 en lo relativo a la infracción del principio constitucional de capacidad económica y lo dispuesto en el artículo 24 de la CE de 1978 en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla legal de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario, más allá de un mero error en la aplicación de las reglas objetivas de cuantificación. (...) En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima -la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, "en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" [STC 221/1992, FJ 4 ; en el mismo sentido, STC*

214/1994, FJ 5 c)]. Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada (...)En el caso que nos ocupa, la liquidación tributaria impugnada grava una capacidad económica inexistente o ficticia» (FD duodécimo).

Por todo ello, el Auto, en el Fundamento de Derecho decimotercero, plantea la cuestión de inconstitucionalidad: «En atención a lo expuesto, de conformidad con los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, procede plantear la cuestión de inconstitucionalidad respecto de la cuestión de constitucionalidad en relación con los artículos 1 y 4 y 7.4 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio del Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa y de los artículos 107 y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales de 2004 por posible infracción del principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución Española de 1978 e infracción del artículo 24 de la Constitución Española al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario»⁵⁹.

3.3. El incremento de valor debe ir referido a un terreno de naturaleza urbana

En segundo lugar, el incremento de valor debe ir referido a un terreno⁶⁰ de naturaleza urbana. Ello nos remite al art. 7.2 del Texto Refundido de la Ley

⁵⁹ Un comentario de este Auto se puede encontrar en DEL AMO GALÁN, O: «Cálculo de la plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 4, 2015. También, véase RUBIO PILARTE, I.: «La posible inconstitucionalidad de la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 210, 2015, pp. 92-97.

⁶⁰ Exactamente debe ser eso, un terreno y no, por ejemplo, el vuelo que haya podido construirse, como afirma la STS 27-2-2012 (ya citada), donde se relata que la deducción en cuota del IRPF de la cuota satisfecha por el IIVTNU exigía la correspondencia del IIVTNU a alteraciones patrimoniales de las que se derivaban incrementos de patrimonio «efectivamente sujetos» al IRPF, inexistentes si la tributación efectiva en este impuesto se produjo únicamente sobre las mejoras incorporadas al inmueble, no sobre el resto de la construcción ni sobre el suelo en el que se encontraba el edificio: «como pone de manifiesto el artículo 105.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, “el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la

del Catastro Inmobiliario, según el cual se entiende por suelo de naturaleza urbana: a) el clasificado por el planeamiento como urbano, urbanizado o equivalente; b) el suelo urbanizable sectorizado o, en cualquier caso, el urbanizable que tuviera aprobado el instrumento de planeamiento de desarrollo; c) el integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población; d) el ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados; e) el suelo ya transformado, o bien que disponga de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica; y f) el que esté consolidado por la edificación. También quedarán sujetos al impuesto los incrementos de valor experimentados por los terrenos clasificados, a efectos del IBI, como de características especiales, es decir, los ocupados por *«un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter*

propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. [...]”. Por lo tanto, lo que se está sometiendo a tributación en este impuesto local es el "terreno" o el "suelo", no el suelo que haya podido construirse (...). Esa fue la razón por la que no se admitió la reducción en renta del 75 por 100 del importe satisfecho por el impuesto municipal sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La distinción que hace la sentencia de instancia entre suelo y construcción fue ajustada a derecho y se desprende tanto de la literalidad del régimen jurídico aplicado como de la propia finalidad de la norma. En primer lugar, como hemos dicho, el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana sólo grava el suelo, y el suelo sobre el que se levantaban los dos inmuebles no generó incremento de patrimonio por el tiempo de permanencia en el dominio de la Sra. Matilde. En segundo lugar, la propia Ley del impuesto sobre la renta distinguía, para la aplicación de los coeficientes de abatimiento, entre el inmueble y las mejoras que se le incorporaban a lo largo de los años, al reconocer el artículo 45.Tres, que “si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirán la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior”. Ello implica que los efectos en la tributación de la plusvalía puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de un inmueble dependen de dos variables: por un lado, el tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión que se grava, y, por otro, los diferentes elementos que se hayan incorporado al inmueble desde su construcción o adquisición, cuando tengan el carácter fiscal de mejora» (FD tercero). Cuestión distinta es la intención de exclusión de gravamen de determinados locales. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de 29-5-2002 (Fallo 23.375, rea nº 1999/0615) recoge una curiosa pretensión de la parte reclamante que consistía en que los locales de sótano no estaban sujetos al impuesto, cuestión que se rechaza con base en el propio artículo 1 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio -reguladora del IIVTNU-, del cual resulta que lo esencial es la participación de los inmuebles en el terreno (solar), motivo por el cual ningún bien urbano queda excluido de gravamen, *a priori*, por su situación, en cuanto que participan de la propiedad del suelo sobre el que se asienta el edificio en el que se encuentran en el porcentaje que tengan atribuido conforme a la configuración en régimen de propiedad horizontal (la resolución se puede consultar en <http://www4.gipuzkoa.net/ogasuna/teaf/doctrina.asp>).

unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble» (art. 8 TRLCI). Conviene precisar que la regulación del IIVTNU nos remite a la clasificación material del terreno conforme a lo previsto en el TRLCI, no a la clasificación formal del mismo en el Catastro o en el padrón del IBI⁶¹, añadiendo la cautela de que sí está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos a efectos de este impuesto, independientemente de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el Padrón de aquél, atendiéndose así pues a la realidad material por encima de lo establecido al respecto en la realidad administrativa, que no puede prevalecer sobre aquélla. Por tanto, si un suelo materialmente urbano aparece en el catastro con la calificación de rústico, ello no impedirá su sujeción al impuesto. Nos lo recuerda expresamente el art. 104.2 TRLRHL, como vienen reconociendo distintos pronunciamientos jurisdiccionales [puede verse, por todos, STSJ de Cataluña de 12-1-2006 (JT\2006\669)].

Hay que resaltar que en ocasiones los tribunales han dictaminado la sujeción al impuesto de terrenos que, aunque todavía no se podían considerar como urbanos conforme a los criterios de la legislación catastral y urbanística, sin embargo, tenían unas expectativas inmediatas de serlo. Los casos planteados se suelen referir a terrenos afectados por una modificación del planeamiento que ya está decidida, aunque aún no se haya producido la aprobación definitiva y la publicación correspondiente. Por ejemplo, en el FD 2º de la STSJ de Madrid de 12-4-2004 (JUR 2004\269345) podemos leer lo siguiente: *«(...) se aceptan los fundamentos de derecho tercero y cuarto de la Sentencia apelada, que con cita de reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 13 de octubre*

⁶¹ Se trata de un reflejo de la doctrina del Tribunal Supremo, más que consolidada, que incide en la sujeción al impuesto conforme a la calificación urbanística del suelo; sirva por todas la STS de 26-11-1994 (RJ 1994\8730), que en su Fundamento de Derecho tercero destaca: *«la sujeción al impuesto ha de venir dada por la calificación urbanística del suelo y nunca por otras circunstancias de hecho (uso y aprovechamiento) o incluso jurídicas (pago de la contribución territorial en cualquiera de sus modalidades), por lo que el carácter rústico, o mejor dicho no urbano, ni urbanizable, programado, ni de adquisición progresiva e inmediata de esta última condición del terreno transmitido en cada caso, ha de ser considerado como un supuesto de "no sujeción", y ello no porque estemos en presencia de una exención, que constituye siempre una situación privilegiada, contraria al principio de igualdad o justicia distributiva - art. 31 de la Constitución - sino por tratarse en puridad del reverso o delimitación negativa del concepto del tributo en cuestión»*.

de 2001 y 13 de junio de 2001, a las que pueden añadirse entre muchas otras las de 21 de diciembre de 2000 [RJ 2001, 2370] y 20 de julio de 2000 [RJ 2000, 7588]), teniendo en cuenta que a la fecha en que se produjo la transmisión de los terrenos ya había sido aprobada de forma definitiva la Revisión del PGOU de San Fernando de Henares, que estaba solo pendiente de publicación y que cambió la clasificación de los terrenos objeto de autos de no urbanizables a urbanizables programados (sectorizados), entendió que aunque en las escrituras se hiciera constar el carácter rústico de los terrenos, su transmisión estaba sujeta al impuesto (...), al tener ya una clara vocación y expectativa de ser urbanos en un breve lapso de tiempo, potencialidad próxima que provoca el incremento de valor, incluso antes de que se cierre todo el iter procedimental de la clasificación y calificación urbanística, y que los interesados, fundados en esa expectativa, procedan a su transmisión por unos precios que nada tienen que ver con la naturaleza rústica que se les pretende atribuir, siendo ello lo que ocurrió en el caso presente en que el recurrente pagó por los terrenos un importe incluso superior al asignado en la Ponencia de Valores del Ayuntamiento con base a la que se realizaron las liquidaciones impugnadas, y por tanto muy superior al valor rústico que los terrenos pudieran tener». En el mismo sentido, puede consultarse la STSJ de Madrid de 25-1-2001 (JT\2001\1170) que, además, utiliza un argumento de interés referido al precio fijado por las partes para la venta: «En el supuesto enjuiciado, si bien las fincas transmitidas aparecen descritas como rústicas en las escrituras públicas transmisivas, sin embargo, los precios de la compraventa poco tienen que ver con dicho carácter, como se demuestra, a título de ejemplo, de que por una finca rústica de 7 hectáreas, 41 áreas y 83 centiáreas se paguen 348.760.100 ptas., a razón de 4.700 ptas./m²». Sin embargo, no pensamos que pueda extenderse esa doctrina jurisprudencial a aquellos casos en los que las expectativas urbanísticas, aunque reales, no puedan considerarse tan inmediatas. Estoy pensando en el caso de terrenos no urbanizables o urbanizables no sectorizados y sin plan parcial respecto de los que se haya aprobado un convenio urbanístico. En la medida en que, al menos desde el punto de vista formal, el convenio no crea más que una expectativa de derecho (más exactamente un derecho al trámite de modificación del planeamiento, no al resultado de dicho trámite), que sólo se materializará cuando lo convenido sea recogido en la

pertinente modificación del planeamiento, pensamos que el incremento de valor aflorado con la transmisión de tales terrenos quedaría no sujeto al IIVTNU. Y a ello al margen de que, desde el punto de vista de una interpretación teleológica, tal conclusión sea absolutamente rechazable. Pero ya sabemos que la LGT veta una aplicación analógica de las normas definitorias del hecho imponible. Sobre este supuesto particular -que recoge el art. 7.2.b) TRLCI- en la calificación del suelo como urbano cuando se trate de suelo urbanizable sectorizado o bien urbanizable que tuviera aprobado el instrumento de planeamiento de desarrollo se han pronunciado los tribunales de manera prolija recientemente y, en concreto, el Tribunal Supremo, que en STS de 26-02-2009 [(RJ 2009\1806) cuyo criterio se reproduce en su integridad en la STS de 26-02-20010] ha hilado un poco más fino a la hora de determinar cuándo el terreno urbanizable debe tratarse como urbano, abandonando la doctrina que establecía la sujeción al Impuesto con la simple calificación del suelo como de *urbanizable programado*⁶²: *«El primero y principal motivo impugnatorio alegado por el recurrente en la instancia y en grado de apelación fue la ausencia de hecho imponible en la liquidación practicada por el Ayuntamiento de Benidorm, en concepto de Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), por enajenación de una finca el 10 de octubre de*

⁶² Básicamente, respecto a lo establecido por la STS de 2-02-2001 (RJ 2001\899), dictada al amparo del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, por el que se ponen en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de bases del Estatuto del Régimen Local, relativas a ingresos de las corporaciones locales y se dictan normas provisionales para su aplicación: *«Para que una transmisión inmobiliaria como la de autos esté sujeta al IMIVT no es necesario, como reiteradamente ha declarado la doctrina de esta Sección y Sala, que exista aprobado un Plan Parcial, PP, u otro instrumento urbanístico de semejante tenor o alcance complementario del Plan General de Ordenación Urbana, PGOU, sino que basta con que, en éste, estén clasificados los terrenos, según aquí acontece, como suelo urbanizable programado, SUP, de acuerdo con lo establecido en el artículo 87.2 del Real Decreto 3250/1976 (vigente en la fecha de la donación, formalizada notarialmente el 13 de junio de 1985). En efecto, el suelo donde se asientan las parcelas de autos está clasificado en el PGOU como urbanizable programado y sujeto, por tanto, al IMIVT, sin influir negativamente el hecho de que no se hayan desarrollado aún, en la fecha citada, las previsiones del planeamiento -que, por otra parte, correspondía a los propietarios, pues, al tratarse de un PP de iniciativa privada, a aquéllos, y no a la Corporación, competía el haber formulado y sometido a la pertinente aprobación el oportuno planeamiento de desarrollo y su posterior ejecución-. Y el aumento o incremento del valor viene dado por el hecho de que el suelo estaba declarado en el PGOU como urbanizable programado, es decir, susceptible de ser urbanizado (y tal dato, que presupone la intervención del Ayuntamiento, es el factor determinante del aumento del valor y, con él, de la conformación del hecho imponible del Impuesto que analizamos)» (FD tercero).*

2005, situada en la Partida de Armanello, término municipal de Benidorm. El alegato de "ausencia de hecho imponible" se basaba en la incorrecta consideración urbanística del terreno objeto de enajenación, porque aun cuando se trataba de suelo urbanizable programada en el momento de la transmisión, los instrumentos urbanísticos de desarrollo se encontraban pendientes de tramitación. Dijo al respecto la Sala de la Jurisdicción de Valencia que "el art. 104 del Texto Refundido aprobado por R.D. Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, TRLHL --en la Ley de 1988, art. 105 -- determina que el Impuesto grava el incremento de valor que experimenten y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de terrenos "de naturaleza urbana" (apartado 1º), no estando sujeto al impuesto el incremento de valor que experimentan los terrenos con la consideración de "rústicos a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles", ello con independencia de que estén o no contemplados como tales en el catastro o en el padrón del IBI (apartado 2º). Por su parte, el art. 61.3 del mismo cuerpo legal remite a las normas reguladoras del Catastro inmobiliario en cuanto definen esas categorías de bienes inmuebles rústicos y bienes inmuebles urbanos, en este caso la Ley 48/2002, de 23 de diciembre, del Catastro Inmobiliario, hoy Texto Refundido aprobado por R.D. Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, cuyo artículo 7º apartado 2º, entiende --a los efectos tributarios en cuestión-- como suelo de naturaleza urbana el suelo clasificado en el planeamiento como "urbano" y, además, aquellos otros terrenos "que tengan la consideración de urbanizables según el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica". En la Sentencia apelada el sentido del fallo se fundamenta por el hecho incontrovertido en la instancia de que el terreno tenía la clasificación de suelo urbanizable programado aplicando el Juzgado el criterio contenido en las sentencias del propio Juzgado nº 1 de Alicante, del Tribunal Supremo y de esta misma Sala. Ocurre sin embargo que la STS de 2 de febrero de 2001 --basta con la clasificación del suelo como urbanizable

programado para la sujeción al tributo-- se dicta en aplicación del Real Decreto 3250/1976. Los terrenos transmitidos que dieron lugar a la liquidación cuestionada no tenían la consideración de urbanos, sino de urbanizables programados sin instrumento urbanístico de desarrollo previamente aprobado. De hecho en el informe de la Asesoría Jurídica de 19 de diciembre de 2005, dictamen de la Comisión informativa de Economía y Hacienda y en la resolución administrativa que expresamente desestima el recurso de reposición --hojas 109 a 111 del expediente-- se parte de la clasificación del inmueble transmitido como "terreno urbanizable programado" sin tener aprobado plan parcial. Por esa circunstancia, porque en ningún momento se alega --y menos acredita-- por el Ayuntamiento de Benidorm que los terrenos transmitidos estuvieran sectorializados dentro del suelo urbanizable programado y porque tampoco se alega siquiera que los repetidos terrenos estuvieran en la situación del inciso final del art. 7.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro , ha de llegarse a la conclusión de que la transmisión de dichos terrenos no fue un negocio jurídico que pudiera suponer hecho imponible del IIVTNU, al no resultar subsumible en ninguna de las situaciones fácticas recogidas en el art. 7.2 del T.R. de la Ley del Catastro Inmobiliario , de manera que procede estimar la apelación sin necesidad de entrar en razonamientos sobre los demás motivos esgrimidos» (FD primero)⁶³. Junto con esta resolución, hay que

⁶³ Esta ha sido la doctrina del TS que han utilizado los TSJ para resolver los supuestos en los que los contribuyentes han rechazado el sometimiento al IIVTNU en la transmisión del suelo urbanizable. Entre estas resoluciones, una de las más mencionadas por éstos ha sido la STSJ de Madrid de 27-09-2012 (JT 2012\1202), que dispone en su Fundamento de Derecho tercero: «*el inmueble será urbano a los efectos del IIVTNU cuando disponga materialmente de naturaleza urbana y cuando esté clasificado como urbano. Al último se equipara el declarado urbanizable que se halle incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados o respecto de los cuales se haya aprobado el instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. El hecho de que el terreno cuente con los servicios o dotaciones propios del suelo urbano no es requisito para su consideración como tal en el ámbito del IIVTNU. La STS de fecha 26-2-2010, que reproduce el criterio de la STS 26-2-2009, interpreta el art. 7.2 de la Ley del Catastro, estableciendo que para considerar la naturaleza urbana de los terrenos es preciso que éstos se hallen sectorializados dentro del Suelo Urbanizable Programado y sometidos a un Plan de Actuación ya que no todas las fincas en el ámbito territorial de un municipio están sujetas a este Impuesto, que tiene como soporte los solares o el suelo urbano o el urbanizable programado o el que vaya adquiriendo esta última condición con arreglo a las normas urbanísticas, incluidas las contenidas en los Planes de Ordenación, pues así se infiere de la descripción imperfecta y asistemática expuesta en el artículo 350.2 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril, en cuya virtud la sujeción al Impuesto ha de venir dada por la clasificación urbanística del suelo en el momento del devengo, y nunca por otras circunstancias*

examinar la flamante STS de 23-05-2014 (RJ 2014\3359), que resolvía recurso de casación en interés de ley, interpuesto contra la, ya citada, STSJ Extremadura de 26-03-2013⁶⁴, en la que el Alto Tribunal ha dado una nueva vuelta de tuerca a

de hecho o de derecho, puesto que la fundamentación del Impuesto ha de buscarse en las modificaciones de valor de las fincas constitutivas de solares o clasificadas de urbanas o urbanizables programadas o que vayan adquiriendo esta última condición, así tipificadas en los Planeamientos, dejando como no sujetas a él las no clasificadas como tales. En el presente supuesto, consta como título de adjudicación de la finca a la apelante, (Doc. 3 expte. advo.) un Proyecto de Reparcelación aprobado en fecha 3-October-2006, que se llevó a cabo en desarrollo del PGOU de 1.999 que delimitó la Unidad de Ejecución 107 en la que se ubica la finca litigiosa, como suelo urbanizable, según consta en el informe técnico municipal obrante al expte. advo. que goza de la presunción de objetividad y veracidad y que no ha sido en absoluto desvirtuado por la parte apelante. Por tanto, en fecha muy anterior a la transmisión del inmueble que se realizó el 15-Diciembre-2006 ya nos hallábamos en presencia de un suelo asimilable al urbano y, por tanto, sujeto al IIVTNU, a pesar de que en el catastro del IBI constara aún como suelo rústico, porque se hallara pendiente de rectificación». El TSJ de Extremadura ha sido muy prolífico en este preciso tema, aunque tratado en el seno del IBI: SSTSJ Extremadura de 28-02-2013 (JT 2013\466); de 28-02-2013 (JT 2013\465); de 7-03-2013 (JT 2013\621); de 26-03-2013 (JT 2013\734); de 26-03-2013 (JT 2013\736) y de 16-04-2013 (JT 2013\1007).

⁶⁴ El Tribunal Supremo, en la sentencia citada, reproduce -Antecedente de Hecho primero- el Fundamento de Derecho cuarto de esta STSJ de Extremadura, en la que se disecciona la materia objeto de litigio y se llega a conclusiones –a mi juicio- acertadas: «Pues bien, ahora ya estamos en disposición de volver al artículo 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, que entiende por suelo de naturaleza urbana a los efectos que ahora nos interesan, entre otros, los "terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial o urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo". Este precepto considera como "urbanos" dos clases de terrenos clasificados por el Planeamiento General como urbanizables. El primer grupo lo forman aquellos que "estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados". El problema es determinar si el precepto se refiere a la simple inclusión dentro del perímetro geográfico de los sectores que a modo "indicativo" deben determinar los Planes Generales Municipales como uno de los aspectos de determinación de la ordenación estructural, ex artículo 25.3 del Reglamento (tesis en la que podría encuadrarse la resolución impugnada) o, por el contrario, se está refiriendo a aquellos terrenos clasificados como urbanizables para los que el PGOU de Badajoz establece, directamente, su ordenación detallada, de tal forma que, como indica el artículo 70.2 de la LSOTEX, sea posible sobre ellos la actividad de ejecución SIN NECESIDAD DE PLANEAMIENTO DE DESARROLLO. Si se sigue la primera tesis, todo el suelo clasificado como urbanizable por el PGOU de Badajoz sería "urbano" a efectos catastrales, pues todo él está sectorizado, independientemente de que tenga o no condiciones para su desarrollo (tanto el SUB-CC como el SUB-SC), según hemos visto al transcribir sus normas urbanísticas. Si optamos por la segunda interpretación, sólo los terrenos incluidos en dos Sectores (SECTOR SUB-CC-6.1-1 y SECTOR SUBCC-9.2-1) serían "urbanos", pues sobre ellos, exclusivamente, el PGOU establece directamente su ordenación detallada, mientras que el resto dependen de la previa aprobación de un Plan Parcial (para el suelo urbanizable con condiciones) o, incluso, de una modificación del propio Plan General (suelo urbanizable sin

esta cuestión, fijando una doctrina legal que postula, para la calificación del suelo como urbano, a efectos del IBI –es decir, a efectos también, por ende, del IIVTNU-, que éste no sólo se encuentre en la simple situación de *urbanizable sectorizado*, conminando, al menos, que, además, esté *ordenado*, (después de realizar un estudio de la distintas denominaciones que se utilizan para la misma materia): «(...) *algunas leyes autonómicas*⁶⁵ *distinguen entre suelo urbanizable sectorizado y suelo urbanizable no sectorizado; otras entre suelo urbanizable delimitado y suelo urbanizable no delimitado; otras entre suelo urbanizable priorizado y suelo urbanizable no priorizado; otras en fin, entre suelo urbanizable programado y suelo urbanizable no programado. Incluso, dentro*

condiciones). El segundo grupo presenta menores problemas, pues se refiere a aquellos suelos urbanizables que pasan a ser "urbanos", a efectos catastrales, una vez que se aprueba el Plan Parcial que establece su ordenación detallada (bien como instrumento independiente o bien formando parte de un Programa de Ejecución). En este grupo se encuentran actualmente los SUB-CC (excepto los dos Sectores mencionado anteriormente) y los SUB-SC. Pues bien, a juicio de la Sala, una interpretación lógica y sistemática del artículo 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004 lleva a la conclusión de que sólo pueden considerarse bienes "urbanos", a efectos catastrales, los inmuebles considerados por el Plan General como urbanizables cuando el desarrollo de su actividad de ejecución no dependa de la previa aprobación del instrumento urbanístico que tiene por finalidad su ordenación detallada. En efecto, si fuera suficiente con la simple inclusión en el perímetro geométrico de sectores de desarrollo en el suelo urbanizable, ex artículo 25 del Reglamento (como propone la resolución impugnada), sería completamente innecesaria la mención a "los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo", tal y como previene la normativa catastral, pues todos los inmuebles clasificados de urbanizables serían "urbanos", a efectos catastrales, por la simple consideración de tales en el Plan General, incluso los urbanizables sin condiciones (SUB-SC) que precisan para su ejecución hasta la propia modificación del Plan General, lo que no tiene sentido alguno».

⁶⁵ Así, v. gr., en Andalucía, el artículo 47 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía, establece las siguiente tipología de suelo urbanizable: «*El Plan General de Ordenación Urbanística, y en su caso el Plan de Ordenación Intermunicipal, establecerá en esta clase de suelo todas o algunas de las categorías siguientes: a) Suelo urbanizable ordenado, integrado por los terrenos que formen el o los sectores para los que el Plan establezca directamente la ordenación detallada que legitime la actividad de ejecución, en función de las necesidades y previsiones de desarrollo urbanístico municipal; b) Suelo urbanizable sectorizado, integrado por los terrenos suficientes y más idóneos para absorber los crecimientos previsibles, de acuerdo con los criterios fijados por el Plan General de Ordenación Urbanística. Este plan delimitará uno o más sectores, y fijará las condiciones y los requerimientos exigibles para su transformación mediante el o los pertinentes Planes Parciales de Ordenación. Desde la aprobación de su ordenación detallada, este suelo pasará a tener la consideración de suelo urbanizable ordenado; c) Suelo urbanizable no sectorizado, integrado por los restantes terrenos adscritos a esta clase de suelo. Esta categoría deberá tener en cuenta las características naturales y estructurales del municipio, así como la capacidad de integración de los usos del suelo y las exigencias de su crecimiento racional, proporcionado y sostenible».*

*del suelo urbanizable sectorizado, esto es, aquél que el plan general destina a ser urbanizado para completar o expandir el núcleo correspondiente estableciendo la delimitación de sectores, existen normativas que clasifican dicho suelo en suelo sectorizado ordenado y no ordenado, siendo el suelo sectorizado ordenado aquel suelo para el que el plan general establece directamente su ordenación pormenorizada de forma que se pueda proceder a su ejecución sin tramites de ordenación ulterior constituyendo el suelo urbanizable sectorizado no ordenado aquellos terrenos que el plan general considera susceptibles de urbanización, previa su ordenación pormenorizada mediante el correspondiente plan, en las condiciones y los términos establecidos por el plan general . En esta última línea se encuentra la Ley del Suelo y de Ordenación del Territorio de Extremadura, al distinguir dentro del suelo urbanizable entre suelo urbanizable con condiciones y suelo urbanizable sin condiciones, siendo el primero el integrado por los terrenos a los que el plan general considera debe asignarse condiciones concretas para su posible desarrollo en los dos primeros quinquenios de ejecución del mismo, dependiendo el desarrollo del plan parcial; estando integrado el urbanizable sin condiciones por los terrenos reservados para su posterior incorporación al proceso urbanizador previo análisis y constatación fehaciente de su necesidad, por lo que la incorporación al proceso urbanístico deberá establecerse en la revisión del programa de actuación que significa la incorporación al suelo urbanizable con condiciones». (FD quinto, in fine). Es en el Fundamento de Derecho sexto donde se contiene la esencia de la doctrina: «Ante esta realidad, hay que interpretar que el legislador estatal, en el artículo 7.2.b) controvertido ha utilizado una amplia fórmula para recoger todos los supuestos posibles que con independencia de la concreta terminología urbanística pueda englobar a esta clase de inmuebles. **Ahora bien, no cabe sostener, como mantiene el Abogado del Estado, que todo el suelo urbanizable sectorizado o delimitado por el planeamiento general tiene per se la consideración catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado, y que el artículo 7 sólo excluye de tal consideración al urbanizable no sectorizado sin instrumento urbanístico aprobado que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes, por el contrario, hay que entender que el legislador catastral quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y***

programa actuaciones sin necesidad de posteriores tramites de ordenación, de aquel otro que, que aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales sólo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo. Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico. Si no se aceptara esta interpretación, perdería de sentido el último inciso del precepto, cuando dice que “los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo”, porque este momento no puede ser el momento de sectorización o delimitación del terreno urbanizable, si éste se disocia del momento de aprobación del instrumento urbanístico de desarrollo». Por fin, en el Fundamento de Derecho séptimo, el TS remata con un reflexión interesante: «como para calcular el valor catastral se debe tomar como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso aquel pueda superar a este último (art. 23.2 del TRLCI) si las ponencias de valores no reconocen la realidad urbanística, podríamos encontrarnos con inmuebles urbanizables sectorizados no ordenados con valor catastral superior al del mercado, con posible vulneración del principio de capacidad económica, que no permite valorar tributariamente un inmueble por encima de su valor de mercado, porque se estaría gravando una riqueza ficticia o inexistente».

Después de todo lo visto, quizás podría plantearse que, por encima de la clasificación del terreno en el momento en que se escritura su transmisión, habría que atender al verdadero objeto del contrato. Es frecuente que un suelo rústico pero con expectativas claras de urbanización, normalmente derivadas de un convenio urbanístico, se venda fijando el precio en euros de repercusión por metros edificable con arreglo a las previsiones del convenio, alteración del precio convenido según que la edificabilidad que definitivamente recoja el planeamiento sea mayor o menor y una condición resolutoria para el caso de que la modificación del planeamiento que se hubiese convenido no llegase a buen puerto. Pues bien, en estos casos es difícil no interpretar que el objeto de la

compraventa es un suelo urbanizado, aunque en el momento de llevarse a cabo la transmisión no lo sea⁶⁶.

3.4. El impuesto sólo grava los incrementos de valor efectivamente realizados, no las plusvalías latentes

En tercer lugar, el impuesto exclusivamente grava los incrementos de valor efectivamente realizados y no las plusvalías latentes. Por eso se exige que la plusvalía se ponga de manifiesto con la transmisión de la propiedad de los terrenos, o bien con la constitución o transmisión de un derecho real de disfrute sobre los mismos. En relación con estos negocios jurídicos que ponen de manifiesto el incremento de valor existente en el suelo conviene efectuar algunas reflexiones.

3.4.1. Cualquier negocio jurídico que transmita la propiedad devenga el impuesto

Así es, cualquier negocio jurídico a través del cual se produzca la transmisión de la propiedad supondrá el devengo del impuesto, ya se trate de una compraventa, de una permuta⁶⁷ [STSJ de Murcia de 14-7-2000 (JUR\2000\259249)], de una aportación no dineraria [STSJ Andalucía – Granada— de 24-1-2000 (JT\ 2000\22)⁶⁸ y STSJ Galicia de 24-6-2002 (JUR

⁶⁶ Sobre la problemática en la calificación del terreno, véase el trabajo de JUAN LOZANO, A.M.: «Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana: la contradictoria jurisprudencia acerca de la determinación de la base imponible en los supuestos en que el terreno transmitido previamente tenía calificación de suelo rústico», *Revista de hacienda local*, vol. 27, núm. 79, 1997, pp. 227-240 y

⁶⁷ Así lo explicaba la DGT en Consulta vinculante núm. V2412/14 de 11-9-2014 (JT 2014\1723): «A efectos del IIVTNU, en la permuta de un bien inmueble urbano por otro inmueble de la misma naturaleza, mediando tradición, hay dos transmisiones y adquisiciones distintas, cada una con un bien inmueble, con un sujeto pasivo (el transmitente, ya que las permutas son transmisiones onerosas, dado que cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra) y con un período de generación distinto. En cada transmisión de la propiedad, como consecuencia de permuta mediante la tradición, cada transmitente está obligado al pago del impuesto que grava el incremento de valor que experimente el suelo del inmueble urbano objeto de transmisión».

⁶⁸ La reacción del tribunal ante el intento del recurrente de entender que, en las aportaciones no dinerarias para acudir a una ampliación de capital de una sociedad, no se produce el efecto traslativo que exige la normativa reguladora del IIVTNU era ésta: «El actor entiende que la aportación de un inmueble para pago de las participaciones que recibe en una ampliación de

2003\16906)], de una adjudicación en pago de deuda, de una donación, de una adjudicación de inmueble en pago de la cuota de liquidación que corresponda al socio en la liquidación de una sociedad, de la liquidación de una cuenta en participación [STSJ de Andalucía –Sevilla—de 18-7-2002 (JUR\2002\270953)], etc. Ahora bien, no podemos trasladar miméticamente al IIVTNU el concepto de transmisión patrimonial onerosa vigente en TPO (art 7.2 TRLITPAJD), sino que hemos de hacerlo teniendo muy presente que, como dijimos al principio, el objeto de ambos gravámenes es bien diferente: el de TPO lo constituye la transmisión en sí misma considerada y el del IIVTNU la renta obtenida como consecuencia de aquella transmisión. En consecuencia:

a) La presunta identidad con TPO: Adjudicación en pago y para pago de deudas

¿Podemos considerar, a efectos del IIVTNU que, como sucede en TPO, tienen el carácter de transmisión patrimonial onerosa no sólo las daciones en pago, sino también las adjudicaciones para pago de deuda? En relación con las daciones en pago no existe duda alguna: se trata de un título traslativo del dominio sobre el bien adjudicado y, en consecuencia, es obvio que devengarían

capital de una sociedad no es una transmisión a los efectos del IIVTNU, por estimar que éste sólo opera en los supuestos de venta o en los que existe lo que el recurrente llama “lucro emergente”. Nada más lejos de la realidad, el artículo 105 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales de 28 de diciembre de 1988, es especialmente claro al definir el hecho imponible, así: “... incremento de valor que experimenten dichos terrenos, y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título...”. De lo que resulta claramente, para lo que aquí nos interesa: -que tiene que existir un incremento de valor. En el caso que nos ocupa éste es evidente dado que el mismo recurrente valora (folios 6 y 7) la finca en veinte millones de pesetas; -que este incremento de valor tiene que ponerse de manifiesto como consecuencia de una transmisión de la propiedad de los mismos, lo que también es evidente en el caso que nos ocupa, por mucho, que el recurrente quiera decir que se trata de un cambio de valores inmobiliarios por valores mobiliarios, pues esto, no puede ser entendido así. Aceptar esa postura sería tanto como desconocer a las personas jurídicas, que se caracterizan, entre otras cosas por tener una existencia independiente de sus socios o partícipes personas físicas, y también, por tener capacidad propia e independiente para la titularidad de derechos entre ellos la propiedad. Desde el momento que el recurrente aporta estos bienes sea como pago del nominal de las participaciones que suscribe sea en otro concepto, lo cierto es que la propiedad se transmite a la mercantil Abertur, SL. En efecto, desde el día del otorgamiento de la escritura, la propietaria de la finca en cuestión es reseñada mercantil y no el recurrente. La indicada mercantil es la que tiene la disposición sobre el inmueble, o lo que es igual lo que era patrimonio del recurrente pasa a ser patrimonio de la sociedad. Y según la Doctrina mercantil estas aportaciones se efectúan a título definitivo, no a título de simple goce y tampoco de un modo reversible» (FD tercero).

el IIVTNU, sin perder de vista la particularidad que recoge el art. 105.1 TRLRHL, en el apartado “c)” - con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imposables anteriores a dicha fecha no prescritos-, que incluye la exención de las transmisiones realizadas con ocasión de la dación en pago de la *vivienda habitual* del deudor hipotecario o garante del mismo, cuando se cumpla con una serie de requisitos –como veremos desarrollado en el apartado dedicado a las exenciones-. En cambio, en las adjudicaciones para pago de deuda el adjudicatario no adquiere la propiedad, sino la posesión del bien adjudicado acompañada de un poder personalísimo para procurar la venta del mismo y satisfacer la deuda del adjudicante, o bien conseguir su transmisión liberatoria al mismo acreedor de aquél. Por tanto, al margen de que en TPO se consideren como una transmisión patrimonial, desde la perspectiva del IIVTNU debemos entender que la adjudicación para pago de deuda no devengará el impuesto y que tal devengo se producirá cuando el adjudicatario consiga transmitir el bien adjudicado al acreedor o a un tercero. En tal momento se devengará el impuesto y será sujeto pasivo el adjudicante –que es quien realmente transmite--, no el adjudicatario.

b) La presunta identidad con TPO: Excesos de adjudicación en la división de la cosa común

¿Podemos considerar, a efectos del IIVTNU que se realiza el hecho imponible cuando haya excesos de adjudicación en la división de la cosa común? Aquí la solución también se tiene que diferenciar de la prevista en TPO. En este último impuesto quedan liberados de tributar aquellos excesos de adjudicación que sean consecuencia de que la cosa tenida en proindiviso no sea divisible o desmerezca mucho con su división⁶⁹. Sin embargo, en el IIVTNU no

⁶⁹ Esta es la doctrina legal del TS, contenida en la STS de 28-6-1999 (RJ 1999\6133): «Esta Sala (...) tiene reconocida, con vocación de generalidad, la doctrina consistente en que “la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión sólo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero”. En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7.1 A) del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los

es así, aunque algún pronunciamiento jurisdiccional aislado podamos encontrar en ese sentido [STSJ de Cantabria de 13-10-1997 (JT 1997\1161)]⁷⁰ que hace

mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de septiembre de 1993 y 29 de mayo de 1995-. La división de la cosa común debe ser como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código Civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero -arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación éste con el art. 406, todos del Código Civil-. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un “exceso de adjudicación”, sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar-art. 400-. Tampoco, por eso mismo, esa compensación en dinero puede calificarse de “compra” de la otra cuota, sino, simplemente, de respeto a la obligada equivalencia que ha de guardarse en la división de la cosa común por fuerza de lo dispuesto en los arts. 402 y 1061 del Código Civil, en relación éste, también, con el 406 del mismo Cuerpo Legal. En puridad de conceptos, cuando la cosa común es indivisible, bien materialmente o bien por desmerecimiento excesivo si se llevara a cabo la división, cada comunero, aun cuando tenga derecho sólo a una parte de la cosa, tiene realmente un derecho abstracto a que, en su día, se le adjudique aquélla en su totalidad, dada su naturaleza de indivisible, con la obligación de compensar a los demás en metálico. Esta forma, pues, de salir de la comunidad es también, por tanto, concreción o materialización de un derecho abstracto en otro concreto, que no impide el efecto de posesión civilísima reconocido en el art. 450 del Código Civil y no constituye, conforme ya se ha dicho, transmisión, ni a efectos civiles ni a efectos fiscales. Por lo demás, el hecho de que el art. 7.2 b) de la Ley y Reglamento del Impuesto aquí aplicables sólo exceptúe de la consideración de transmisión, a los efectos de su liquidación y pago, “los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los arts. 821, 829, 1056 (segundo) y 1062 (primero) del Código Civil...” y entre ellos no se cite precepto alguno regulador de comunidades voluntarias, sino sólo de comunidades hereditarias, no constituye argumento en contra de la conclusión precedentemente sentada, habida cuenta que a lo que quiere con ello aludirse es a los excesos de adjudicación verdaderos, esto es, a aquellos en que la compensación en metálico, en vez de funcionar como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad a costa del patrimonio del adjudicatario, sobrepasa en realidad su interés en la comunidad y viene a constituir, efectivamente, una adjudicación que lo supera en perjuicio del resto de los comuneros. No hay, pues, tampoco, con esta interpretación, desconocimiento alguno del art. 24 de la Ley General Tributaria -hoy 23.3 de la misma tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, cuando veda la utilización del procedimiento analógico para extender, más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones tributarias» (FD tercero).

⁷⁰ Estos son los argumentos del tribunal: «Debe a lo ya razonado añadirse, sin que ello suponga la aplicación analógica de precepto relativo a otro tributo, sino útil y aun necesario criterio hermenéutico, que el vigente Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales,

expresa referencia como criterio inspirador de su fallo al art. 7.2.B) del TRLITPAJD]. Pero, como decíamos, se trata de un pronunciamiento aislado. Hay que entender que, respecto de lo adjudicado en exceso, se produce una auténtica transmisión y, en consecuencia, se realiza el hecho imponible gravado. Es decir, a la hora de solucionar esta cuestión el IIVTNU debe mirar más hacia el IRPF, con el que guarda mayor parentesco, que al ITPO que tiene un objeto distinto, ya que no grava la renta generada con la transmisión, sino la transmisión en sí misma⁷¹. Como resumió con mucha claridad el TSJ de Madrid

a diferencia del Texto anterior, que reputaba los excesos de adjudicación operaciones exentas, las considera [art. 7.º.2, B)] operaciones no sujetas cuando el exceso de adjudicación proviene del supuesto contemplado en el artículo 1062 del Código Civil, es decir, cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, en cuyo caso podrá adjudicarse a uno de los comuneros, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero. La tesis del Ayuntamiento, en el sentido de que si el legislador hubiera querido excluir del Impuesto de Plusvalía los excesos resultantes del cumplimiento del citado precepto del Cuerpo sustantivo lo habría así reflejado en la norma, como lo ha hecho en la reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no es de recibo, por cuanto sólo las exenciones tributarias deben determinarse por Ley, pero no los supuestos de no sujeción, y si en la normativa disciplinadora del citado tributo se hace alusión a la no sujeción del exceso de adjudicación como el contemplado es precisamente porque constituye la excepción respecto de los excesos de adjudicación referentes a bienes susceptibles de división o que con ella no desmerecen, los cuales sí están sujetos al mismo, razones todas las expuestas conducentes a la estimación de la pretensión actora» (FD sexto).

⁷¹ La Administración lo ha dejado claro en varias ocasiones. Recientemente, en la Consulta vinculante de la DGT, núm. V2114/14, de 1-08-2014 (JUR 2014\241195): «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.” Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas: - Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL. - Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos. El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU. En el caso de que la propiedad o el derecho real de goce limitativo del dominio, de un bien inmueble, pertenezca pro indiviso a varias personas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Título III, “De la comunidad de bienes” (artículos 392 a 406), del Libro II, “De los bienes, de la propiedad y de

en una Sentencia de 2002, si bien es cierto «*que las aportaciones de bienes a una comunidad y las adjudicaciones a los comuneros, en los casos de división total o parcial de la comunidad, no se produce la sujeción al tributo, ya que las comunidades de bienes carecen de personalidad jurídica y no se da, en tales operaciones, una transmisión sino una simple alteración en la forma de encontrarse atribuido el dominio sobre los mismos bienes, produciendo la división un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que ya no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve respetando la cuota de participación*

sus modificaciones”, del Código Civil. El artículo 392 del Código Civil señala que “Hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas. A falta de contratos o disposiciones especiales, se regirá la comunidad por las prescripciones de este título.” A su vez, la constitución de las comunidades de bienes puede tener lugar por: Actos “mortis causa”, donde no se ha producido la partición de la herencia entre los distintos herederos que comparten pro indiviso la propiedad de los bienes y derechos pertenecientes a la herencia. O en su caso, por actos “inter vivos”, por voluntad de las partes, en las que dos o más personas deciden voluntariamente adquirir en común uno o más bienes. En relación a la comunidad de bienes que se constituye por un acto de voluntad de las partes, se debe distinguir a su vez dos supuestos: - La extinción se produce con adjudicación a cada uno de los comuneros en proporción a su cuota de participación, sin que se produzca exceso de adjudicación a ninguno de ellos. - Los comuneros deciden extinguir el condominio con adjudicación de los bienes a uno de ellos, con exceso de adjudicación sobre su cuota de participación, compensando económicamente o de cualquier otra forma al otro. En el primer caso, no se produce el devengo del IIVTNU. La división tiene un efecto declarativo y no traslativo, porque no atribuye algo que no tuvieran antes los comuneros y no produce en éstos ningún beneficio patrimonial, al existir una distribución proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, respetando la cuota de participación que cada uno tenía. Por tanto, en este caso, no se produce la sujeción al IIVTNU. Por el contrario, en el segundo caso no nos encontramos ante la división de la cosa común, sino ante una transmisión de los derechos de propiedad de un comunero al adjudicatario. El IIVTNU gravará el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se adjudique al comunero por exceso respecto a su cuota de participación en la comunidad. En el supuesto planteado por la consultante, se produce la extinción de la comunidad de bienes constituida por un acto inter vivos, originándose un exceso de adjudicación. Por tanto, la disolución del condominio no se ha realizado en proporción a las cuotas de participación de las que eran titulares cada uno de ellos, originándose como consecuencia de ello, la sujeción al IIVTNU. Dicha sujeción al IIVTNU será en la parte proporcional que corresponda al exceso respecto a su cuota de participación, siendo el sujeto pasivo del impuesto el copropietario no adjudicatario, de acuerdo con lo que dispone el artículo 106.1.b) del TRLRHL. A efectos de la aplicación de lo señalado anteriormente resulta intrascendente que el exceso sea o no compensado en dinero, de tal forma que existiendo exceso de adjudicación en la extinción del condominio y existiendo en el citado exceso bienes inmuebles de naturaleza urbana, éste estará sujeto al IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 104 y siguientes del TRLRHL con independencia de que se efectúe o no la compensación indicada».

que cada uno tenía, como ha señalado el Tribunal Supremo, entre otras, en Sentencias de 22 de noviembre de 1989 (RJ 1989, 7967) y 27 de junio de 1995 (RJ 1995, 4727), y esta Sala en Sentencia de 13 de julio del 2000 (RJCA 2000, 2210), no es menos cierto que en aquellos supuestos en que el terreno adjudicado al comunero exceda del que le corresponda, existe una transmisión gravable en cuanto al exceso» [FD 2 de la STSJ de Madrid de 17-5-2002 (JT 2003\995)]. En el mismo sentido, hay pronunciamientos de otros muchos TSJ, como, por ejemplo, la STSJ de Navarra de 2-5-2000 (JT\2000\1041), o la STSJ de Castilla-La Mancha de 12-3-1999 (JT\1999\384). Esta última sentencia nos advierte que a efectos de apreciar la existencia de un exceso de adjudicación habrá que atender al valor real de los bienes adjudicados, y no a la superficie de éstos. De acuerdo con esta doctrina, si quien tiene en proindiviso la mitad de un terreno, se lo adjudica íntegramente en la disolución de la comunidad, compensando en metálico al otro condómino, hay que entender devengado el IIVTNU en relación con la mitad del terreno que se adjudica en exceso. Para el futuro, el adjudicatario tendrá, a efectos del IIVTNU, el terreno en su patrimonio con dos fechas de adquisición: un 50 por 100 con la antigüedad de cuando fuera adquirido en proindiviso y el otro 50 por 100 con fecha de adquisición en el momento de disolverse la comunidad. Sin embargo, el TS sólo admite este razonamiento cuando se trate de excesos de adjudicación en la disolución de una comunidad constituida voluntariamente; cuando se trate de una comunidad hereditaria, los posibles excesos de adjudicación que se produzcan con ocasión de la partición hereditaria, los considera no sujetos [ver, por todas, STS de 19-12-1998 (RJ 1998\10432)⁷²].

⁷² Se trata de la doctrina del TS en una parcela importante en la aplicación del IIVTNU (práctica muy habitual a la hora de la partición y adjudicación de herencia). El TS realiza la siguiente exégesis del supuesto: «*Estimamos que la doctrina de la Sentencia de 18 junio 1994, no puede ser trasladada sin más al supuesto que nos ocupa, debido al diferente origen de la situación de proindiviso, que viene determinada por la Ley en el supuesto de las sucesiones hereditarias y por la voluntad de los copartícipes en el de la comunidad voluntaria de bienes, diferencia que repercute sensiblemente en el distinto régimen jurídico de una y otra, reguladas en títulos distintos del Código Civil y que traduce por ejemplo en el hecho de la transmisión de la posesión a los herederos desde el fallecimiento del causante (artículo 440 CC), y la naturaleza esencialmente divisible de la comunidad hereditaria, en tanto que en la comunidad voluntaria de bienes no hay tal transmisión de la posesión, y por otra parte puede pactarse mantener la indivisión por un plazo de tiempo que no exceda de 10 años (artículo 400). Esta Sala niega que los denominados excesos de adjudicación supongan una transmisión sometida a tributo, pues para ello sería preciso que supusieran la transmisión de los coherederos al adjudicatario de la*

A esta misma idea responde la sujeción al impuesto de los excesos de adjudicación que se produjeran en los proyectos de reparcelación. Así, cuando alguno de los propietarios en la unidad de ejecución se adjudica aprovechamientos superiores a los que proporcionalmente correspondían a sus aportaciones, o cuando se adjudican aprovechamientos a la empresa urbanizadora, o al agente urbanizador, o a la propia Junta de Compensación, o cuando algún propietario de suelo paga en especie con aprovechamiento el coste de las derramas de las obras de urbanización, etc., en todos estos casos se producirá un negocio jurídico de efectos traslativos del dominio y, en consecuencia, un devengo del IIVTNU. Sirvan para ejemplificar este supuesto las siguientes palabras del TS en relación con un exceso de adjudicación en un proyecto de reparcelación a favor de la empresa urbanizadora: *«... porque el hecho de que sea lícito, con arreglo a lo establecido en los arts. 127.2 de la Ley del Suelo, 162 y 168 del Reglamento de Gestión, 42.1 del Reglamento de Reparcelaciones de 1966, integrar a la empresa urbanizadora en la Junta de Compensación y aplicarle, analógicamente, como expresa la sentencia recurrida en su F. 4º, in fine, las prevenciones del art. 129.3 de la Ley del Suelo de 1976, no puede significar que la adjudicación de la totalidad de la superficie reparcelada, como la referida sentencia sienta se hizo en el caso de autos a la empresa urbanizadora por encima de su aportación como tal al procedimiento*

propiedad del bien objeto de adjudicación, construcción que es insostenible, a la vista del artículo 1068, a cuyo tenor la partición atribuye a los herederos la propiedad exclusiva de los bienes adjudicados, lo que descarta la existencia de que los llamados excesos, debidos a las inevitables operaciones de compensación de cuotas, supongan otras tantas transmisiones, pues ningún precepto legal autoriza semejante construcción. En consecuencia, los excesos de adjudicación por las cuotas, en el supuesto de una comunidad hereditaria, no pueden tener el carácter de transmisión de tal derecho, por lo que no constituyen el hecho imponible que se recoge en el artículo 105.1 de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, de 28 diciembre, esto es, “el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”. Este es el parecer de la Sala que figura en la Sentencia de 11 diciembre 1991, que al resolver el problema de la fecha de la transmisión inmediata anterior de la propiedad de un bien adjudicado por consecuencia de una partición hereditaria, la lleva con toda lógica al momento en que la adquirió el causante y no al de la partición, afirmando que «la disolución de una comunidad como la partición de una herencia no es más que la determinación específica y concreta de las cuotas que originariamente se tenían» y que «no cabe tampoco alegar que lo adquirido fue una finca nueva, segregada de otra anterior, puesto que la segregación es un acto derivado de una pertenencia que no ha variado, y a cuyo inicio ha de remontarse y fijarse el pago del impuesto» (FD tercero).

reparcelatorio, no tuviera la significación de un exceso liquidable por el concepto impositivo aquí enjuiciado, de acuerdo con los precitados arts. 129.3 de la Ley del Suelo y 171 del Reglamento de Gestión Urbanística» [FD 3º STS de 21-10-2002 (RJ\2002\9596)]⁷³.

⁷³ Así lo explica, después de asumir, sin pestañear, la doctrina citada del TS, la STSJ de Madrid de 31-3-2010 (JT 2010\561): *«La sentencia apelada confirma el criterio de la Administración que acaba de expresarse con sustento en la sentencia del TSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 1998, y, sobre todo, en la STS de 21 de octubre de 2002, citadas ambas por la Administración. Y así, argumenta el Juzgado que "... en definitiva la doctrina que emana, a sensu contrario de la Sentencia citada del TS es la de no sujeción a liquidación del impuesto de aquellas asignaciones de suelo hechas por una Junta de Compensación a una entidad urbanizadora miembro de la misma siempre que dicha asignación no haya sido en exceso del que proporcionalmente le corresponda; lo decisivo para el caso que allí se enjuiciaba no era si esta entidad urbanizadora era miembro de la Junta de Compensación en cuanto propietaria aportante de terrenos o simplemente en cuanto urbanizadora, lo que se discutía era la posibilidad de liquidar por el exceso de adjudicación, y el criterio del TS es el de que es ello posible ... Conclusión lógica de lo anterior será la de considerar, como ha hecho el Ayuntamiento, que el TS considera asimismo no liquidable la adjudicación de solares que se verifique a favor de entidades urbanizadoras, siempre que no sean en exceso de los derechos que ostentaban en aquella Junta de Compensación, independientemente de que dichos derechos fuesen originados por la aportación de terrenos a la misma o como adjudicación en pago de su labor urbanizadora" (...). Y así, al integrarse en la Junta de Compensación, la empresa urbanizadora lo que recibe a cambio de la realización material de las obras de urbanización es, primeramente, no una o varias fincas concretas, sino una determinada cuota del volumen edificable en la Unidad de Ejecución, en este caso, "un 60% de los derechos urbanísticos de los propietarios", y por tanto, se convierte en uno más de éstos, de los integrantes de la Junta, siendo, en este caso, titular del 60% de los derechos urbanísticos de la Unidad de Ejecución. De esta forma, **no puede la mercantil apelante considerarse -como pretende- como un sujeto ajeno al proceso de adjudicación y reparto de los terrenos edificables, sino que dicha mercantil se ha integrado en la propia "comunidad" en que consiste la Junta de Compensación, obteniendo a cambio, inicialmente, y como el resto de los propietarios miembros de la Junta, exclusivamente, una determinada cuota del volumen edificable en proporción a la valoración de su aportación a la misma (suelo, en el caso de los propietarios, y las tareas urbanizadoras, en el caso de la mercantil apelante integrada en la Junta como empresa urbanizadora), siendo por ello, imprescindible, al igual que para el resto de los miembros de la Junta que inicialmente aportaron suelo, la posterior operación de reparcelación para materializar o localizar en las correspondientes parcelas resultantes, ya ajustadas al Plan, las respectivas cuotas de aprovechamiento urbanístico de las que cada miembro de la Junta es titular en proporción a su respectiva aportación (...). Y en fin, esta Sala comparte también la interpretación efectuada por el Juzgado en torno a la STS de 21 de octubre de 2002, antes expuesta, que aquí asumimos»** (FD segundo y tercero). También, en esta línea, la STSJ de Murcia de 22-2-2012 (JT 2012\267): *«Considera esta Sala que (...) la empresa urbanizadora no puede considerarse como un tercero ajeno al sistema de compensación ya que dicha mercantil se ha integrado, como empresa urbanizadora, junto con los propietarios de suelo, en la Junta de Compensación constituida para ejecutar el planeamiento y urbanizar la correspondiente Unidad de Ejecución. (...), dicha empresa se ha integrado formalmente en un sistema de ejecución del planeamiento por compensación, integrándose en la Junta de Compensación y atrayendo, con ello, sobre sí todo el régimen jurídico que ello; pues se trata de un sistema de ejecución privada del planeamiento que supone la asunción por todos los propietarios reunidos, situados dentro de**

la unidad de ejecución, de la gestión del proceso entero de ejecución, por lo que han quedado liberados de ello los propietarios de los terrenos. Al integrarse en la Junta de Compensación, la empresa urbanizadora lo que recibe a cambio de la realización material de las obras de urbanización es, como dice la sentencia apelada, una determinada cuota del volumen edificable en la Unidad de Ejecución. Esta peculiar configuración de la Junta de Compensación que, insistimos, ha sido aprobada por el Ayuntamiento, en la que Desarrollos Nueva Condomina, S.L. aporta la realización de la actuación urbanizadora, y en la que todos los miembros de la Junta se atribuyen los derechos urbanísticos en proporción a su respectiva aportación a la misma, derechos que se han materializado mediante la reparcelación, hace que no podamos distinguir entre los propietarios de los terrenos y el agente urbanizador o empresa urbanizadora, y aplicar así el art. 159.4 del RD Legislativo 1/1992 que determina que no tengan 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, las transmisiones que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación. Como dice el art. 130 del RD 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística, que dispone textualmente " todos los actos comprendidos en la reparcelación que cumplan los requisitos establecidos en este Reglamento... no tendrán la consideración de transmisiones a los efectos de exacción del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos. Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso". Como hemos señalado más arriba, esta interpretación es también la que se desprende de la STS de 21 de octubre de 2002 (...)» (FD tercero). Sin embargo, algún TSJ se ha mostrado un tanto díscolo con esta doctrina, interpretando que, en estos casos, al contrario de lo visto -en el que se señala que no hay transmisión, salvo el supuesto de exceso de adjudicación-, lo que existe es una dación en pago. Me refiero a las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 30-04-1998 (JT 1998\942) y de 9-11-1998 (JT 1998\1633), que consideraban lo siguiente (en concreto, ésta última, en el Fundamento de Derecho tercero): «La clave se halla en el estudio comparado de los arts. 159.4 del Real Decreto Legislativo 1/1992 (Ley del Suelo) y 71.3 del Reglamento de Gestión Urbanística, pero no en el sentido pretendido por el Ayuntamiento, sino por la actora. Así, el número cuarto del art. 159 mencionado, que por cierto es el único que de tal artículo no se vio afectado por la STC 61/1997 (que anuló buena parte de la Ley), establece que las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, ... y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos, estarán exentas 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; esto es, se postula la inicial sujeción y la consideración «a priori» de transmisiones de dominio, aunque se concluye en la exención legal. Igual postulado contienen el art. 20.1.21 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto al mismo y el art. 45.I.B.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, en relación al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Todas estas exenciones parecen estar claramente condicionadas a que sean los mismos propietarios que aportan los terrenos aquéllos a quienes se adjudican las parcelas. De igual manera, el art. 71.3 del Reglamento de Gestión Urbanística, al hablar de la reparcelación, dispone que las parcelas resultantes que se adjudiquen a los propietarios sustituirán a las primitivas, sin solución de continuidad en las respectivas titularidades, a todos los efectos. Este artículo es correlativo no sólo al art. 167 de la Ley del Suelo (que tenía carácter básico y que fue afectado plenamente por la sentencia del Tribunal Constitucional citada), sino a los arts. 122 a 130 del propio Reglamento. Del estudio conjunto de todos estos preceptos se extrae una inevitable conclusión: requisito básico para que se pudiera haber girado una liquidación por el impuesto de que se trata es que los propietarios fueran los mismos

Sin embargo, no podemos compartir la doctrina sentada por la DGT, en consulta vinculante, sobre la sujeción al IIVTNU de la adjudicación a las empresas integrantes de una UTE de las construcciones levantadas sobre un suelo que ya les pertenecía con anterioridad. Si sobre un suelo del que son copropietarias dos empresas, a través de una UTE constituida por las mismas se levanta un edificio y, finalizadas las obras, la construcción se reparte sin excesos de adjudicación entre las citadas empresas, a mi juicio no habrá devengo alguno por el IIVTNU, independientemente de cuál sea el criterio de la DGT [Resolución DGT de 18-1-2006 (JT 2006\365)]⁷⁴.

en el momento de la aportación y en el de la adjudicación, o por mejor decir que Residencial Valdepeñas hubiera concurrido desde el inicio a la Junta de Compensación, aportando terrenos y resultando con posterioridad adjudicataria de las parcelas que se acordara. Consta acreditado que la empresa urbanizadora se constituyó en septiembre de 1992, mientras que la Junta de Compensación lo hace en noviembre de 1993, siendo aprobada por el Ayuntamiento de Valdepeñas en febrero de 1994; y que la empresa se incorpora a la Junta en un momento muy posterior a su constitución, al amparo de lo dispuesto en la legislación aplicable al respecto (art. 158 Ley del Suelo), aunque no podemos saber, por lo actuado, en qué momento concreto. Pero esta circunstancia evita que a ella se le pueda girar en legal forma la liquidación por tal impuesto: no era propietaria en el momento de la aportación de los terrenos -lo era su representante legal, Sinforoso G.-, sino que aparece en el momento de la adjudicación. Cuestión distinta es la que hubiese afectado a la Junta de Compensación, o a algunos de los particulares que aportaron terrenos a la Junta, pero ello no es objeto de recurso, sino la situación de un tercero (la empresa urbanizadora), para el que no es aplicable el régimen de los propietarios iniciales. De ahí que en este punto el recurso debe prosperar».

⁷⁴ «La entidad consultante es una UTE (registrada en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda y que cumple todos los requisitos establecidos en la Ley 18/1982 que tiene por objeto la construcción de un edificio. Fue constituida por dos empresas partícipes al 50%, cada una de las cuales es propietaria al 50% del terreno donde se va a llevar a cabo la edificación. El resultado será un edificio con dos viviendas, una oficina, y tres o cuatro plazas de garaje que se escriturarán una con cada vivienda y una o dos con la oficina. La UTE se va a encargar de la construcción de la edificación, subcontratando aquellos oficios que no ejecute directamente. Los partícipes activarían al final del año los gastos de la construcción en forma de inmovilizado en curso. Como la participación es al 50%, cada uno de los partícipes se adjudicaría una vivienda con su plaza de garaje, quedando pendiente de adjudicar la oficina con una o dos plazas de garaje. Al tratarse de un inmueble cuya segregación o división mermaría su valor, los partícipes plantean la posibilidad de que la oficina con su/s plaza/s de garaje se adjudique a uno de ellos y que éste compense al otro por el 50% del valor del inmueble en cuestión. (...) Los principales hechos impositivos resultantes de la construcción del edificio y su posterior adjudicación, objeto de consulta, en el ámbito de los tributos locales son: (...) por el incremento de valor que experimente el terreno y se ponga de manifiesto a consecuencia de cada transmisión de la propiedad de los terrenos que a título de adjudicación de la UTE se realice a cada uno de los partícipes, se devenga a la fecha de la misma el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, regulado en los artículos 104 y siguientes del TRLRHL y en la ordenanza fiscal correspondiente al municipio en cuyo término radica el inmueble».

c) *La presunta identidad con TPO: expedientes de dominio*

¿Puede entenderse que, como sucede en TPO, podamos considerar a efectos del IIVTNU los expedientes de dominio como una transmisión patrimonial onerosa? Es evidente que no: el expediente de dominio no tiene efecto traslativo alguno, sino que simplemente sustituye al título de la misma con vistas a la inmatriculación del inmueble o a la reanudación del tracto registral. Por tanto, en ningún caso podría entenderse devengado el impuesto de plusvalía con el mismo. Sirva por todas las siguientes consideraciones de la STS de 23-1-2002 (RJ 2002\6568) que, en relación con la liquidación del impuesto en un expediente de dominio, afirma: *«Abierta así la puerta para poder entrar a analizar la cuestión de fondo en realidad planteada, hemos de llegar a la misma conclusión sentada, en efecto, por la sentencia de instancia en su Fundamento de Derecho Cuarto, en el que, recogiendo la tesis mantenida al respecto por esta Sección y Sala del Tribunal Supremo, en sentencias, entre otras, de 21 de noviembre de 1994 y de 11 de diciembre de 2001, se declara que “ el expediente de dominio , tramitado con arreglo a lo dispuesto en los artículos 201 y 202 de la Ley Hipotecaria y 271 a 287 de su Reglamento , y al igual que ocurre con las Actas de Notoriedad, no son más que cauces formales arbitrados para adecuar a la realidad las inscripciones registrales mediante la inmatriculación o la reanudación del tracto sucesivo o la concreción de una mayor cabida de las fincas y no constituyen auténticas transmisiones . Aunque la vieja Ley de Régimen Local de 1955, en su artículo 515, establecía que se considerarían transmisiones, a efectos del Impuesto que analizamos, los expedientes de dominio y las actas de notoriedad, cuando no se hubiese satisfecho el Arbitrio por el título alegado como origen de los mismos, tal equiparación desapareció por completo en la nueva normativa del mismo: Ley de Bases de 19 de noviembre de 1975 y Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, bajo cuya vigencia se tramitó el expediente de dominio y con arreglo a la cual se aprobó la Ordenanza Fiscal Municipal, de tal modo que, frente a lo alegado por el apelante sobre la actuación del Ayuntamiento, concedor a su*

juicio de la citada tramitación, no hubiera podido girar la liquidación al faltar un elemento del hecho imponible de tal figura impositiva cual es la transmisión”. Y, asimismo, que «carece de base legal alguna y es contrario al principio de seguridad jurídica que la tramitación de un expediente de dominio, que pone de manifiesto un exceso de cabida, marque el inicio del plazo de comprobación respecto a la liquidación de la plus valía de dicha diferencia superficial (...), abriéndose la posibilidad de revisar la liquidación girada al producirse el devengo con la precedente transmisión de la finca (...), cuando lo que está fuera de toda duda –como también declara la Sentencia impugnada– es que dichos expedientes no son actos traslativos de dominio y, por lo tanto, no producen el devengo del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos» (FD cuarto)⁷⁵.

d) La presunta identidad con TPO: la transmisión de acciones en los supuestos del art. 108 LMV

⁷⁵ Como vemos, se trata de una resolución del TS que recoge su histórica doctrina legal sobre la materia. Los TSJ también lo han entendido así; v.gr.: STSJ de Madrid de 17-6-1997 (JT\1997\838), que afirma que el expediente de dominio «no puede constituir causa jurídica de esta liquidación tributaria, pues como es bien sabido el auto judicial de declaración de dominio constituye un título formal que tiene por objeto adecuar una situación de dominio, de hecho, a la realidad jurídica registral, sin que suponga a partir de dicha resolución judicial que los titulares declarados del dominio adquieren real y verdaderamente el inmueble cuyo acceso al Registro de la Propiedad se autoriza, sino que previamente esta autorización se otorga por haberse ratificado que dicho dominio ya se había adquirido anteriormente aunque se carecía de título público que lo amparase» (FD primero). La STSJ del País Vasco declara lo siguiente respecto al exceso de cabida puesto de manifiesto con el expediente de dominio: «no cabe oponer eficazmente el argumento de la representación del Ayuntamiento demandado de que respecto a la superficie mayor que el expediente justifica no se podía haber exaccionado antes el tributo por lo que siempre sería legítimo liquidar por la total, auténtica y real superficie transmitida, pues, como la jurisprudencia señala, tal mayor superficie no es consecuencia de transmisión alguna, sino de un acto jurídico registral de significación distinta que la transmisiva y no queda vinculada a la transmisión originaria, tal y como se deriva del argumento de la parte demandada, por lo que no es que deba prescindirse al liquidar de la sustancial mayor superficie de la finca, sino que la Corporación debe liquidar exclusivamente, y en función del hecho imponible de tributo que grava el aumento de valor de los terrenos producido mientras permanecen en poder de un mismo propietario, –artículos 350.1 y 351.1 TR de 18 de abril de 1986–, tan sólo cuando aquella transmisión se produce y no en cualquier otro momento y circunstancia en que la finca, por título distinto, aumente de superficie, pues en este último caso, se estaría en presencia de un tributo de naturaleza distinta. Todo ello, obvio resulta, sin perjuicio de las consecuencias que el aumento de superficie traiga de cara a las nuevas y posteriores transmisiones del terreno» (FD segundo).

Y, finalmente, tampoco podemos considerar como transmisión onerosa de carácter inmobiliaria, aunque sí lo sea a efectos de TPO, la transmisión de acciones o participaciones en los supuestos previstos en el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, es decir, simplificando, cuando sean valores de entidades que tengan más de la mitad de su activo representado por bienes inmuebles. En tales supuestos, aunque materialmente se está realizando la transmisión de uno o varios inmuebles, desde el punto de vista del IIVTNU estaríamos ante una transmisión de valores no sujeta a tributación. Ni cabe la aplicación analógica del art. 108 LMV, ni puede plantearse en estos casos recurrir a la figura del llamado conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Al respecto, resulta interesante una Sentencia de un Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Santander, de 25-9-2002 (JT\2002\1373)⁷⁶.

⁷⁶ Fundamento Jurídico tercero: *«Pues bien, apoyan la tesis de la recurrente los hechos objetivos, acreditados y reconocidos por la demandada, de que la sociedad se constituyó 22 años antes de la transmisión de las acciones siendo en aquella misma fecha en la que se incorporó el solar a su activo, así como la efectiva actividad de la sociedad durante años, siendo su objeto social la compraventa de terrenos, la urbanización y edificación sobre los mismos, la venta, compra y arrendamiento de las viviendas, apartamentos, locales de negocio, demás departamentos análogos, la compra, explotación y venta de complejos turísticos o residenciales y cualquier otra actividad que sea complementaria, concomitante o accesoria de las anteriores expresadas. Por el contrario, la decisión del Ayuntamiento de Astillero se sustenta en el hecho, reconocido por las recurrentes, de que en los últimos años la sociedad tenía una composición accionarial familiar y, al menos desde 1996, no tenía actividad productiva. Afirma la entidad local que por ello la sociedad carecía de realidad económica habiéndose convertido en una mera ficción, en un instrumento de copropiedad por parte de los socios unidos por relaciones de parentesco sobre un inmueble que ya estaba en la esfera jurídica de la familia H., antes de la constitución de la sociedad. A la vista de los datos objetivos acreditados y no discutidos por las partes, de los preceptos y de la línea jurisprudencial expuestos cabe concluir que no puede presumirse el fraude de Ley de una operación de venta de acciones de una sociedad cuyo capital era un inmueble cuando ésta se ha realizado de conformidad con las normas que regulan tal contrato, cuando se han liquidado correctamente los impuestos a que ello daba lugar, cuando el resultado no ha sido sólo la transmisión del solar (como pretende la administración) sino también la transmisión de una sociedad que en los últimos tiempos ya no tenía actividad evitándose los vendedores las operaciones de liquidación y disolución siendo los compradores promotores inmobiliarios, cuando la sociedad se constituyó 22 años antes de la transmisión y tuvo durante un tiempo actividad efectiva, teniendo entre otros objetos sociales la compraventa de terrenos. No hay a nuestro juicio enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre los hechos objetivos probados y el que el Ayuntamiento demandado trata de deducir, ni se puede interpretar el contrato celebrado en sentido jurídico como una mera transmisión de un inmueble. Los recurrentes no acudieron a la creación de una sociedad ficticia sino que decidieron desprenderse de una sociedad que ya no tenía actividad, pero que la tuvo, eligiendo el instrumento jurídico que creyeron más conveniente para sus intereses entre los permitidos por nuestro ordenamiento jurídico, aunque aquéllos eran contrarios a los del Ayuntamiento que dejó con tal elección de ingresar una importante cantidad de dinero».*

Desde luego, no faltan propuestas de *lege ferenda* poniendo de manifiesto que deberían arbitrarse mecanismos que impidan que los inmuebles de las entidades jurídicas queden, en la práctica, exentos del impuesto, al permanecer formal e indefinidamente en su patrimonio mientras se transmiten los títulos expresivos del capital social. A estos efectos, la literatura científica propone que la Ley incorpore a la regulación del tributo una previsión similar a la contenida en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores (considerar que lo verdaderamente transmitido es el inmueble y no las acciones o participaciones en el capital social en las que con ánimo elusivo se documenta la operación subyacente)⁷⁷.

3.4.2. *Cualquier negocio jurídico consistente en la constitución o transmisión de cualquier derecho real de disfrute devenga el impuesto*

Efectivamente, los otros negocios jurídicos que pueden devengar el IIVTNU son la constitución o transmisión de cualquier derecho real de disfrute sobre terrenos de naturaleza urbana⁷⁸. Entre ellos cabe citar el derecho de usufructo, el de uso y habitación, el de superficie⁷⁹ o el derecho de vuelo, pero

⁷⁷ En esta misma línea, SANTOS DE GARANDILLAS subraya que, si existen motivos suficientes para considerar necesaria la inclusión de una norma antielusoria en el ITP (Art. 108 LMV) para la transmisión de valores de sociedades inmobiliarias, no parece coherente que esa misma finalidad antielusoria no esté contemplada en el IIVTNU (cfr. SANTOS DE GARANDILLAS, M.: «La tributación indirecta de valores sobre activos inmobiliarios: El art. 108 de la LMV», Tirant lo Blanch, Valencia (Colección Financiero, núm. 33), 2010, pp. 176-178.

⁷⁸ Sobre el particular, puede consultarse BLASCO DELGADO, C.: «Usufructos, permutas y transmisiones en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» *Revista de información fiscal*, núm. 84, 2007, pp. 245-249.

⁷⁹ Así habla del derecho de superficie, en el IIVTNU, la STSJ de Islas Baleares de 3-4-2001 (JT 2001\820): «El derecho de superficie fue constituido en el presente caso el 24 de noviembre de 1986, siendo transmitido al propietario superficiante el 21 de diciembre de 1994. Con ello se extinguía la división del dominio por cuanto la recurrente se convertía en propietaria superficiante y superficiaria, de modo que el valor de los terrenos se ha visto incrementado. El derecho de superficie es un derecho temporal, pero no es equiparable al contrato de arrendamiento ya que la asimilación de ambos en el Código Civil no anula las características del “ius superficie” en el contrato. Leasing Turístico, Sociedad Anónima, cedió la finca en arrendamiento financiero, esto es, dispuso de ella y, por lo que se refiere a lo edificado, si bien no dispuso, no fue sino por razón de que ya había cedido el derecho de superficie. La recurrente había comprado el derecho de superficie sobre la finca, esto es, un derecho real de goce limitativo del dominio, ya que el dominio del superficiante quedó restringido. La extinción con la compraventa de la dualidad de propiedades, como ya se ha indicado, insoslayablemente

no el caso de otras cesiones que no pueden considerarse como un derecho real, como ocurre, por ejemplo, con las concesiones administrativas.

a) La extinción de derechos reales de disfrute no devenga el impuesto

Conviene resaltar que la definición del hecho imponible del IIVTNU no hace referencia alguna a la extinción de estos derechos reales de disfrute como un supuesto de sujeción al impuesto. Por tanto, ninguna Ordenanza Fiscal, ni por supuesto ninguna práctica administrativa, puede pretender liquidar la llamada consolidación del dominio como un supuesto de devengo de la plusvalía municipal. En la STSJ de Cataluña de 30-1-2002 (JT\2002\596) -inspirada en la STS de 16-1-1999 (RJ 1999\563)- podemos leer lo siguiente: *«Por lo que respecta a la alegada nulidad del art. 6.6, apartado E) de la misma Ordenanza Fiscal núm. 1.3, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, según el cual “en la consolidación del dominio desmembrado debe exigirse al titular de la nuda propiedad la liquidación correspondiente a la diferencia de valor entre el dominio pleno y la nuda propiedad por la que no se ha satisfecho el impuesto en el momento de la desmembración”, debe tenerse presente que el art. 105.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, determina que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Con base en lo*

genera un incremento de valor. La transmisión del derecho de superficie se encuentra sujeta, determinándose el valor mediante las reglas de constitución de usufructo. En efecto, pese a lo que sostiene la recurrente en su demanda, la compraventa del derecho de superficie, en tanto que derecho real de goce limitativo del dominio, se encuentra sujeta al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La transmisión, importará reiterarlo una vez más, ha comportado un incremento del valor para el terreno puesto que la división del dominio sobre la finca se ha extinguido. Por consiguiente, se ha producido el hecho imponible y se ha devengado el impuesto –artículo 105 de la Ley 39/1988 y artículo 1 de la Ordenanza Fiscal reguladora–. El porcentaje del valor que debía aplicarse, a falta de disposición específica en la Ordenanza, tenía que ser el general, es decir, el 100%» (FD tercero).

dispuesto en este precepto y en lo declarado por la STS de 16 de enero de 1999, recaída en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 3067/1999, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los supuestos a los que hace referencia el art. 105.1 de la Ley 39/1988 ya que la circunstancia de que los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible, razón por la cual debe ser atendida la alegación de la actora en el sentido de que se declare la nulidad del art. 6.6, apartado E) de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» (FD Cuarto). Algún TSJ ha aplicado el mismo criterio cuando la consolidación del dominio se produce, no por extinción natural del usufructo, sino por renuncia del usufructuario a su derecho [STSJ de Canarias –Las Palmas—de 19-5-2006 (JUR\2006\236544)⁸⁰], lo que resulta criticable si tenemos en cuenta que la renuncia a favor de persona determinada (el nudo propietario) debía asimilarse más bien a una transmisión gratuita del derecho de usufructo. En mi opinión, no cabrá liquidar la consolidación del dominio cuando la misma sea consecuencia de la extinción natural –por cumplimiento del plazo o muerte del usufructuario—del derecho de usufructo. Caso distinto sería que la consolidación tuviese su origen en la adquisición del usufructo por parte del nudo propietario, o en la adquisición de la nuda propiedad por parte del usufructuario. En estos casos sí se produciría la

⁸⁰ Esta es la reflexión del tribunal: «*En efecto, el artículo 105 LHL define el IMIVTNU como un Impuesto que grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Se trata, por tanto, de un Impuesto directo, real, objetivo e instantáneo que recae sobre las rentas extraordinarias de origen inmobiliario (sin atender a las circunstancias personales del sujeto pasivo). Y el hecho imponible, que es la transmisión o constitución de un derecho real, supone la intervención de dos personas diferentes, ya que el tributo recae sobre la plus valía o incremento de valor que se pone de manifiesto como consecuencia de una alteración patrimonial (gravando una parte de la renta obtenida por el sujeto pasivo -cuál es el incremento de valor o incremento de patrimonio que se produce en el terreno-). Por tanto, como bien se dice en la sentencia impugnada, si no se produce un aumento o incremento patrimonial o de valor, sino, como en este caso de autos, una simple modificación del título jurídico (pues el nudo propietario gozaba, antes, de los frutos de la finca como propietario de las misma, y, ahora, también de los derechos inherentes al usufructo), no se materializa el hecho imponible: se ha producido la extinción de un derecho real, pero se trata de un supuesto de no sujeción al Impuesto, ya que no se ha actualizado uno de los presupuestos necesarios para que nazca la obligación tributaria, cual es el incremento patrimonial en el sujeto pasivo, es decir, la obtención de rentas extraordinarias de origen inmobiliario» (FJ primero).*

sujeción al IIVTNU ya que estaríamos ante una transmisión en todo regla, no ante la simple extinción natural de un derecho real de disfrute. Es cierto que estas consolidaciones del dominio son objeto de liquidación en TPO, pero ya hemos insistido en que no pueden trasladarse miméticamente las soluciones de este impuesto al de plusvalía municipal.

- Consolidación en el nudo propietario:

- Por extinción del usufructo: no se devenga el impuesto.
- Por adquisición del usufructo: sí se devenga el impuesto.

- Consolidación en el usufructuario:

- Por adquisición onerosa de la nuda propiedad: sí se devenga el impuesto.
- Por adquisición gratuita de la nuda propiedad: sí se devenga el impuesto.

- Consolidación en un tercero por adquisición simultánea o sucesiva de los derechos de usufructo y nuda propiedad: sí se devenga el impuesto.

b) La reserva del usufructo a favor del propietario con transmisión de la nuda propiedad

Más discutible sería resolver si la reserva del usufructo a favor del propietario que transmite la nuda propiedad de un terreno queda gravada en el impuesto. Sabemos que el TS ha dicho que no [STS de 2-10-2001 (RJ\2001\9661)], pero lo hace con argumentos no muy convincentes⁸¹. Es cierto

⁸¹ Estos son los razonamientos del TS: «*El supuesto examinado consiste en una donación de la nuda propiedad de unos terrenos con reserva del usufructo en favor de la donante, y, por tanto, procede el giro de una sola liquidación, a cargo de la donataria, en función del incremento de valor experimentado y puesto de manifiesto a consecuencia, exclusivamente, de la citada transmisión de la nuda propiedad (la cual integra el hecho imponible previsto en el artículo 105.1 de la Ley 39/1988). La base imponible de tal única liquidación es el incremento de valor aplicable a una proporción equivalente a la diferencia entre el valor del pleno dominio del terreno y el previsto para el usufructo del mismo (todo ello a tenor de las reglas que se utilizan, en tales casos, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –"ex" artículo 108.4 de la mencionada Ley 39/1988–). El derecho de usufructo – que en el caso que se analiza conserva o retiene la persona donante– no se desplaza, es decir, no es objeto de transmisión o de enajenación, con cambio de titular, por lo que no se pone, ni se puede poner, de manifiesto, en relación con el mismo, ningún incremento de valor. Cuando el derecho de usufructo, como derecho real de goce limitativo del dominio, es objeto de transmisión a un tercero o de constitución en pro de éste (reteniendo el transmitente la nuda propiedad), genera una efectiva traslación del haz de facultades que lo conforman y, por tanto, un incremento de patrimonio o de valor en beneficio del adquirente (incremento que sí es susceptible de ser sometido al IMIVTNU). Pero cuando tiene lugar la transmisión de la nuda*

que la reserva del uso del inmueble a favor del anterior propietario del mismo no supone transmisión alguna, ni supone otorgar a ese propietario nada que antes no tuviese. Pero también es cierto que tal reserva supone la constitución de un derecho de usufructo, como derecho autónomo que se desgaja de la propiedad plena, y que ese derecho que se constituye no existía como tal anteriormente en el patrimonio del contribuyente. En definitiva, de la misma forma que el que adquiere la nuda propiedad está adquiriendo diferidamente la propiedad plena, quien transmite la nuda propiedad con reserva para sí del usufructo está

propiedad, conservando el transmitente el derecho de usufructo, éste, entonces, como derecho limitado de goce que es, no nace o no se constituye, propiamente, como tal, sino que, simplemente, permanece en la persona titular originaria (que se desprende de una serie – mínima de facultades dominicales pero que retiene y se reserva las propias del goce o disfrute). En realidad, como ha venido declarando la doctrina científica tradicional, por vía de alienación se produce la constitución propiamente dicha del derecho de usufructo y, por vía de reserva, se genera su desglose de la propiedad cuando su titular enajena, sea por donación o venta, la nuda propiedad. Esto último confirma que se trata de un solo negocio jurídico y que, en consecuencia, la retención o deducción del usufructo no es una verdadera forma constitutiva de un derecho real de goce en favor de quien se lo ha reservado: y, para quien recibe la propiedad hay, pura y simplemente, un acto de adquisición, si bien con efectos restringidos, ya que no se le ha conferido el dominio pleno. Y es que, en la alienación de la nuda propiedad con reserva del usufructo del bien cedido, el objeto del negocio es sólo la nuda propiedad, pues el usufructo queda reservado ("deductio usufructu"); éste resulta, en verdad, excluido de la operación, en virtud de la voluntad expresa a la que el cedente somete su voluntad de alienar, de modo y manera que no son dos negocios jurídicos diferentes los que se celebran (uno, de transmisión de la propiedad y, otro, de constitución del derecho real), sino uno solo (por el que se transmite la propiedad aunque con deducción del usufructo). La reserva del usufructo es, por tanto, formalmente, aquello que su nombre indica: simple reserva o deducción y no verdadera forma constitutiva: por eso, quien sigue manteniendo el uso y disfrute sobre el bien, nada ha adquirido, porque no puede adquirir lo que ya se tiene (en virtud del tradicional aforismo de que "es mío lo que subsiste de una cosa mía"). Todo lo acabado de exponer hay que ponerlo en relación, a efectos del Impuesto que examinamos, con la necesidad de la "traslatio": y es de destacar que, cuando se efectúa la donación de la nuda propiedad, no se ha producido ningún tipo de traslación, cesión o transferencia del usufructo y, como la existencia de dicha "traslatio" es requisito esencial para la constitución de dicho derecho real de goce, ésta no se ha producido. En conclusión, como lo que se pretende gravar con el IMIVTNU no es exactamente la constitución del derecho real de goce o disfrute sino los actos que producen los efectos traslativos de las facultades que lo conforman, debe entenderse que, a los efectos del Impuesto que examinamos, no es lo mismo que el usufructo se constituya por el propietario de los bienes en favor de un tercero o que, a la inversa, el propietario del terreno se reserve el usufructo del bien cediendo su nuda propiedad a un tercero, pues, en el primer caso, es cuando se tributa por constitución del derecho real de usufructo y se grava la plus valía que corresponde a la proporción que representa el usufructo respecto al valor total del bien, y, en el segundo, es cuando se grava la transmisión de la nuda propiedad, exigiéndose el Impuesto por la parte de plus valía correspondiente al valor de dicha nuda propiedad» (FD cuarto). Esta línea doctrinal ha sido secundada por los TSJ: v. gr., STSJ de Madrid de 6-5-2002 (JT 2003\993): «Esta Sala ya venía estimando en casos idénticos a este que en ellos no existía en verdad para el donante que se reservaba el usufructo vitalicio incremento de valor alguno gravable, por lo que procedía anular las liquidaciones practicadas por en tal concepto al transmitente de la nuda propiedad, pero es que la reciente Sentencia de la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, de fecha 2 de octubre del año 2001, dictada en el Recurso de casación en interés de Ley nº 3551/2000, confirma la postura que mantenemos en los términos siguientes: (...)» (FD 3º).

transmitiendo diferidamente la propiedad plena. En consecuencia, lo lógico sería que se le liquidara el incremento de valor total experimentado por el terreno hasta ese momento, máxime si tenemos en cuenta que, como acabamos de ver, no se le liquidará nada cuando se extinga el derecho de usufructo que se reserva. No obstante, los Tribunales Superiores de Justicia han seguido sin fisuras la doctrina sentada por el TS [SSTSJ de Madrid de 6-5-2002 (JT\2003\993) y de 16-10-2002 (JT\2003\1102) y STSJ de Murcia de 23-3-2001 (JT\2001\626)]⁸².

Una variante de lo expuesto es la constitución del denominado *usufructo de disposición* con la consiguiente transmisión de la nuda propiedad. El usufructo de disposición es una institución jurídica muy usual en el Derecho Civil catalán⁸³. Está admitido, aunque no regulado, en el CC (arts. 467-470) y sí

⁸² También la doctrina administrativa se afilia a esta tesis; v.gr.: la DGT, en Consulta vinculante núm. V0742/12, de 10-4-2012 (JUR 2012\172901) dispone: «(...) *la realización del hecho imponible sólo se producirá si se transmite por cualquier título la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU. Por tanto, en el momento de la donación de la nuda propiedad a las hijas se realiza el hecho imponible del IIVTNU, gravándose el incremento de valor del terreno de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión por acto lucrativo inter vivos de la nuda propiedad. Por la constitución del usufructo vitalicio a favor de los donantes, que tenían hasta dicho momento el pleno dominio del bien inmueble, no se produce el hecho imponible del IIVTNU porque no hay un efecto traslativo. El derecho de usufructo, que en el caso que se analiza conservan o retienen las personas donantes, no se desplaza, es decir, no es objeto de transmisión. Los sujetos pasivos, de acuerdo con el artículo 106.1.a) del TRLRHL, serán las personas físicas que adquieren a título lucrativo la nuda propiedad del solar, es decir, las dos hijas de los donantes».*

⁸³ En cuanto a su naturaleza, mucho se ha escrito sobre ello. Para SERRANO DE NICOLÁS «una de las cuestiones problemáticas del usufructo de disposición estriba, precisamente, en concretar si la incorporación de la facultad de disponer logra alterar la esencia del usufructo y transformarlo en otra figura jurídica distinta o si conserva éste su íntegra estructura y esencia. La postura que aquí defiende es que la facultad no logra, quizás por ni siquiera pretenderlo el constituyente, alterar la esencia del usufructo, ni el CC tampoco impone, en su parca regulación, arts. 467 y 470 CC, la remisión de la figura a otro régimen jurídico que no sea el del usufructo. El CC, al igual que el art. 1 LUUH, parten de que el título constitutivo es la base para determinar el régimen jurídico del usufructo. Desde luego, en la LUUH por su ubicación sistemática parece evidente que se le reconoce al usufructo de disposición la naturaleza de mero derecho de usufructo» (Cfr. SERRANO DE NICOLÁS, A.: «Usufructo con facultad de disposición en el Derecho español», inédito, Barcelona, 2005, p. 80). Para un sector doctrinal es una mera modalidad del fideicomiso de residuo, por lo que estos autores niegan su necesidad y, además, se oponen a su reconocimiento (Cfr. ROCA SASTRE MONCUNILL, L.: «El usufructo de disposición, sucedáneo del fideicomiso de residuo», *La Notaría*, enero-febrero (1969), p.12; y MOLLEDA FERNÁNDEZ-LLAMAZARES, J.A.: «El usufructo testamentario. El acrecimiento en el usufructo sucesivo», *Estudios de Derecho Privado*, tomo II, Edersa, Madrid, 1965, p.512). Otra división de la doctrina niega su propia existencia como mera modalidad de usufructo, por

tanto, aunque lo admiten, lo reconducen a una modalidad de propiedad temporal (Cfr. RIVAS TORRALBA, R.A.: «Notas sobre el usufructo con facultad de disponer», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 513, 1976, p. 341; y VENEZIAN, G.: «Usufructo, uso y habitación», Tomo I, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1928, p.275»). Por otro lado, están también los que admiten el usufructo de disposición, pero como una modalidad distinta del derecho de usufructo (Cfr. BELTRÁN DE HEREDIA Y CASTAÑO, J.: «Usufructo sobre usufructo en la legislación española (Teoría negativa)», *Revista de Derecho Privado*, mayo, 1941, p. 236; y DECOSSÍO Y CORRAL, A.: «La nuda propiedad», *Anuario de Derecho Civil*, tomo IX, fasc. III, julio-septiembre, 1956, p. 764). Por último, encontramos a la doctrina - entre la que podemos incluir a SERRANO DE NICOLÁS- que defiende que se trata de una modalidad más de usufructo, expresamente admitida tras la segunda edición del CC y, singularmente en la propia LUUH (Cfr. ROCA SASTRE, R. M.: «Estudios de Derecho Privado», vol. II, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1948, p.79; y ESPÍN CÁNOVAS, D.: «Manual de Derecho Civil Español», vol. II, Edersa, Madrid, 1985, p.431). Por supuesto, el TS ha dictado doctrina sobre el particular: por todas, STS de 3-3-2000 (RJ 2000\1501), en la que, en relación a su naturaleza jurídica, establece que no supone la adquisición, ni siquiera temporal, del dominio, ni da lugar a un derecho nuevo o distinto del usufructo: *«Resulta evidente que la cláusula testamentaria litigiosa recoge un supuesto normal de usufructo de disposición, figura jurídica borrosa (Resolución DG 6 de diciembre de 1929), discutida y discutible (un sector doctrinal sigue negando su posibilidad dogmática y legal, e incluso que sea necesaria), que se caracteriza por facultar al usufructuario para enajenar entre vivos los bienes objeto del usufructo en caso de necesidad, de tal modo que si no se ejercita total o parcialmente el derecho de disposición, una vez extinguido el usufructo se entregan a las personas que habían ostentado la nuda propiedad, y consolidado el dominio pleno por virtud de dicha extinción, los bienes de que no se dispuso. La Jurisprudencia (SS., entre otras, 22 marzo 1890, 19 noviembre 1898, 10 julio 1903, 14 abril 1905, 1 octubre 1919, 5 marzo 1926, 1 febrero 1927, 9 junio 1948, 28 mayo 1954, 24 febrero 1959, 19 enero y 17 mayo 1962, 9 diciembre 1970, 14 octubre y 23 noviembre 1971, 9 octubre 1986, 4 mayo 1987, 2 julio 1991) y la doctrina de la Dirección General de los Registros (Resoluciones, entre otras, de 23 julio 1905, 29 noviembre 1911, 12 enero 1917, 22 febrero 1933, 9 marzo 1942 y 8 febrero 1950) vienen reconociendo la posibilidad jurídica del usufructo de disposición, o con facultad de disposición, que suele suscitar numerosas cuestiones (diferencias con el fideicomiso de residuo; condición de heredero o de legatario; simulación, etc.), si bien en el presente juicio el problema se limita a la apreciación de la «necesidad». La redacción de la cláusula es similar a la de otros casos (que sólo a la usufructuaria corresponde apreciar, en S. 17 mayo 1962; sin que tenga que justificarla ante nadie, basta sólo que el usufructuario lo manifieste, en S. 9 diciembre 1970; sin que tenga que justificar ante nadie dicha necesidad, en S. 23 noviembre 1971; bastando alegarla, sin prueba, ni justificación alguna, en S. 9 octubre 1986) y sensiblemente igual a las contempladas en la Resolución de 22 de febrero de 1933 y Sentencia 4 mayo 1987 (en que se deja la apreciación «a la conciencia») y Sentencia 2 julio 1991 («a su solo juicio»). Esta remisión a la conciencia, al margen en cualquier caso de la hermenéutica testamentaria del supuesto concreto, podría acaso interpretarse sobre la base de distinguir entre la creación de la situación de necesidad (con amplia libertad) y su real existencia dentro de dicha situación (que ha de probarse). De cualquiera manera que sea, lo que no cabe entender es que se pueda operar como si no hubiera la exigencia de la necesidad. Esta es una restricción o limitación ineluctable (SS. 9 octubre 1986, 4 mayo 1987 y 2 julio 1991). La Jurisprudencia se ha inclinado por entender que la denuncia del acto dispositivo por falta de necesidad puede operar, aparte de las hipótesis de simulación, por la vía del ejercicio abusivo del derecho (art. 7 CC) o del dolo o mala fe, de tal manera que, si falta la causa jurídica lícita (de la necesidad), se produce una burla antijurídica de los legítimos intereses de los nudos propietarios. Y en esta línea se atribuye la carga de la prueba, como hecho constitutivo de la acción, y porque además de otro modo «supondría imponerle una restricción con la que el causante no ha querido gravarle» (S. 9*

expresamente regulado en los arts 14 a 19 de Ley 13/2000, de 20 de noviembre, de Regulación de los Derechos de Usufructo, Uso y Habitación de la Comunidad Autónoma de Cataluña (LUUH, a partir de ahora). Pues bien, la Consulta vinculante núm. V0742/12 de 10-4-2012 (JUR 2012\172901) resolvía la tributación en el IIVTNU de un supuesto de transmisión a título lucrativo de la nuda propiedad de un inmueble con reserva del usufructo y del poder de disposición en el transmitente. La solución la encuentra la DGT en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD, en adelante), donde se dispone que, siempre que el usufructuario tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto (ISD) se liquidará en pleno dominio, por lo que el valor del usufructo cuando el usufructuario se reserva la facultad de disponer del bien es el valor total del terreno de naturaleza urbana. En definitiva, se trata de una transmisión de la nuda propiedad sujeta y exenta, pero cuantificada en una base imponible igual a cero⁸⁴.

octubre 1986), a los nudos propietarios, doctrina general que no obsta a matizaciones en relación con las hipótesis singulares. (...) Procede señalar que el usufructo de disposición no supone la adquisición, ni siquiera temporal, del dominio, ni da lugar a un derecho nuevo o distinto del usufructo. Se añade el “ius fruendi” un “ius disponendi”, pero, como resalta la mejor doctrina, este simple acoplamiento o yuxtaposición de un poder dispositivo no implica que el usufructo deje de ser lo que es, un “ius in re aliena” que “grava” los bienes que pertenecen en nuda propiedad a otra persona» (FD segundo y tercero).

⁸⁴ La exégesis de la DGT es la siguiente: «En la consulta planteada, la desmembración del pleno dominio sobre el inmueble en los derechos de usufructo y nuda propiedad tiene lugar en virtud de un acto a título lucrativo (donación), por lo que hay que acudir a las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A estos efectos, el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) calcula el valor del usufructo de la misma forma que el artículo 10.2.a) del TRLITPAJD, distinguiendo, asimismo, entre usufructos temporales y vitalicios. El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. La letra d) del artículo 26 de la LISD establece que siempre que el adquirente (del usufructo) tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda. De acuerdo con todo lo anterior y a efectos del IIVTNU, el valor del usufructo cuando el usufructuario se reserva la facultad de disponer del bien es el valor total del terreno de naturaleza urbana (valor catastral del mismo en el momento del devengo). El valor de la nuda propiedad sobre el terreno de naturaleza urbana a efectos del cálculo de la base imponible y su tributación por el IIVTNU como consecuencia de la donación será igual a cero dado que se computa por diferencia entre el valor total del terreno y el valor del usufructo sobre el mismo, y en este caso el valor del usufructo es el valor total del terreno, al reservarse los usufructuarios el poder de disposición. Posteriormente y en su caso, en el momento del fallecimiento de los usufructuarios y consolidación del dominio en las nudas propietarias se realizará un nuevo hecho imponible del IIVTNU por el incremento de valor del terreno que corresponda al valor del derecho que se integra en el patrimonio de las nudas propietarias (el valor del usufructo). La base imponible del IIVTNU en este segundo momento (la consolidación) se determinará aplicando el tanto por ciento del valor del terreno que correspondió al derecho de usufructo vitalicio cuando se adquirió la nuda propiedad, que en este caso será el 100 por 100, sobre el valor catastral del terreno en el momento del actual devengo, ya que al reservarse, en su

3.5. Es irrelevante para el impuesto la naturaleza de los negocios jurídicos aludidos

Por último, hay que subrayar que resulta irrelevante para el devengo del impuesto que los negocios jurídicos aludidos –transmisión de la propiedad y constitución o transmisión de derechos reales de disfrute—se realicen con carácter voluntario o forzoso, a título oneroso o lucrativo, o a través de operaciones *inter vivos* o *mortis causa*. Vamos a delimitar correctamente esta tipología.

*constitución, los usufructuarios la facultad de disponer sobre el bien, el valor del usufructo coincidió con el valor total del terreno. Sobre el valor resultante se aplicará el porcentaje correspondiente del apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL en función del período de generación del incremento de valor del terreno, teniendo en cuenta que dicho período, que se considerará por años completos, es el comprendido entre la fecha de devengo del impuesto que ahora se liquida y la del devengo de la anterior transmisión del derecho que ahora se adquiere (el usufructo por consolidación) y que estuvo sujeta al IIVTNU. En el presente caso, hay que tener en cuenta que esta última fecha (que es la de inicio del cómputo del período de generación) no es la de la donación de la nuda propiedad (que ya se liquidó con una base imponible igual a cero) sino la anterior fecha en la que se devengó el impuesto por el 100 por 100 del valor del terreno que es el derecho que ahora se ingresa en el patrimonio de las nudas propietarias. Por último, hay que tener en cuenta, para el caso de que la ordenanza fiscal del ayuntamiento competente para la exacción del IIVTNU regule la bonificación prevista en el artículo 108.4 del TRLRHL aplicable a 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, no será de aplicación en este caso dado que la consolidación del dominio desmembrado está sujeta en el ISD a la modalidad de transmisiones lucrativas *inter vivos* y no a la modalidad de transmisiones lucrativas *mortis causa*». Este es el punto de partida de la DGT en la Consulta vinculante núm. V3173/14, de 26-11-2014 (JUR 2015\14273), en esta ocasión en respuesta a una consulta sobre la imposición en el ISD de este tipo de operaciones, pero en la que se pregunta sobre la tributación en el momento de la consolidación del dominio, solución extrapolable al ámbito del IIVTNU: «En relación con el caso planteado la base imponible de la nuda propiedad, cuando realizó la donación su padre, fue igual a cero respecto al chalet recibido, dado que se computa por diferencia entre el valor total del bien y el del usufructo, y en este caso el valor del usufructo fue el valor total del inmueble al reservarse el donante el usufructo y el poder de disposición; respecto al piso, la base imponible sería la correspondiente a las reglas mencionadas anteriormente. Como se desprende del apartado 1 del artículo 513 del Código civil, el usufructo- en este caso vitalicio- se extingue por la muerte del usufructuario. Por lo tanto, cuando fallece el usufructuario lo que realmente se produce es la consolidación del dominio, desmembrado por la anterior donación, por extinción del usufructo vitalicio. En el caso planteado, la consultante ha recibido por donación de su padre la nuda propiedad sin facultad de disposición de un chalet y la nuda propiedad de un piso, por lo tanto al consolidarse el dominio cuando fallezca el usufructuario, la nuda propiedad deberá tributar por el mismo concepto, donación. En cuanto a la base imponible, constituida por el valor real, el valor a tener en cuenta es el que tuviera el inmueble en el momento de la desmembración del dominio, es decir, el de la fecha de la donación. Se aplicará sobre el tanto por cien que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad; en este caso será el 100 por 100 en el caso del chalet, ya que en el momento de su adquisición la base de la liquidación fue cero».*

3.5.1. Transmisión voluntaria o forzosa

a) Planteamiento de la cuestión. La expropiación forzosa

Si la transmisión tuviera lugar como consecuencia de una resolución judicial o administrativa, como sería el caso de una expropiación o de una subasta judicial o administrativa, no por ello dejaba de ser tal transmisión y, por lo tanto, supondrá la realización del hecho imponible. El efecto traslativo de la expropiación forzosa y la sujeción al IIVTNU, en la actualidad, es una cuestión de interpretación pacífica [SSTS de 8-04-1994 (RJ 1994\3016), de 29-4-1994 (RJ 1994\3057), de 19-10-1996 (RJ 1996\7291), de 12-06-1997 (RJ 1997\4820) y de 10-12-1998 (RJ 1998\10206)]⁸⁵, sin perjuicio de que exista

⁸⁵ V. gr., en la STS de 12-06-1997 (RJ 1997\4820), se resume perfectamente la doctrina legal del TS: «En el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 se establece que "el pago del precio está exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado". Y, aunque se arguya al respecto, con el fin de entender que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos aquí discutido no está incluido entre los que se mencionan en ese precepto, que el mismo no recae sobre el precio de la expropiación, ni grava la transmisión en sí misma, sino que su objeto económico es el incremento de valor o la plus valía producida en el inmueble desde su adquisición anterior hasta su actual enajenación, razones que en principio no son desechables, lo cierto es que la jurisprudencia, en sentencias, entre otras, de 7.6.1956, 6.12.1968, 8.2.1971, 24.3.1980, 27.6 y 11.7.1988 y 11.10.1989 (sin perjuicio de otras más matizadas, como la de 4.12.1991), opta y se inclina por la solución de la exención, con base, precisamente, en ese artículo 49 de la Ley de 1954, precepto que, una década después, fue declarado vigente por el artículo 230.5 de la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964. En el mismo sentido se decanta una gran parte de la doctrina, fuente en la que ha bebido el anterior criterio jurisprudencial, con argumentos tales como : a) las transmisiones derivadas de las expropiaciones están exentas porque la finalidad del Impuesto es gravar los incrementos de valor de los terrenos que se ponen de manifiesto en las enajenaciones voluntarias y libres, pero no en las que, como aquí, se producen forzosamente o por imperio de la Ley; b) la ausencia en la expropiación del requisito de la libertad contractual priva al propietario de la posibilidad de fijar el precio al terreno que se expropia, siendo por ello inexacto afirmar, en la generalidad de los casos, que aquél realiza el verdadero valor en venta de su predio, e ilusorio, consiguientemente, el incremento de valor que en tales condiciones venga realmente a obtener; c) la expropiación es la máxima limitación del derecho de dominio en interés público, pues se desposee al propietario de la cosa contra su voluntad, y se aumentaría gravemente el perjuicio que aquélla le acarrea en sus intereses particulares si se añadiera la imposición a su cargo del Impuesto que se analiza; d) con la expropiación no se produce, en realidad, transmisión de los terrenos, sino, más bien, desaparición del dominio que se ejercía sobre ellos; y, e) se halla exento de este Impuesto no sólo el pago del precio de los bienes expropiados sino también, más propiamente, el negocio jurídico o el convenio que toda expropiación forzosa implica, en cuanto equivale a una cesión del dominio que realiza, aunque sea coactivamente, el titular de los bienes a favor del expropiante. Sin embargo, en el artículo 188 ter. de la Ley 19/1975, de 2 de mayo, de Reforma de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, se dice que "en los supuestos de

algún que otro pronunciamiento aislado del TSJ de la Comunidad Valenciana – sí, curiosamente, todos del mismo órgano- en sentido contrario [v. gr.: STSJ

*expropiación previstos en esta Ley, en los que fuera de aplicación el valor urbanístico, la diferencia entre éste y el valor inicial atribuible a los terrenos o el que les correspondiera con anterioridad a los efectos del arbitrio sobre el incremento del valor, se tendrá en cuenta en la aplicación de dicho arbitrio"; precepto que, según lo indicado en la Disposición Final Quinta de la Ley citada y en la Disposición final Segunda del Texto Refundido de la misma, Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, "entrará en vigor simultáneamente a la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local". Y, desarrollada la Base 27 de esta última Ley, en la que se normativiza el Impuesto de autos, en el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre (que entró en vigor, por lo que a este gravamen se refiere, el 1 de enero de 1979), el artículo 92.11 del mismo, reiterado después en el 12.3 de la Orden de 20 de diciembre de 1978 (Ordenanza Tipo del Impuesto de autos) y en el 355.11 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (promulgado, éste último, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la nueva Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local), señala que "en los supuestos de expropiación forzosa previstos en el texto refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto 1346/76, se estará a lo dispuesto en el artículo 188 ter. de la Ley 19/75, de 2 de mayo". Por el contrario, en el artículo 108.6 de la vigente Ley 39/1988, de 28 de diciembre (que, por su entrada en vigor el 1 de enero de 1990, no es aplicable al presente caso), se puntualiza que "en los supuestos de expropiación forzosa, el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno". Aunque en su redacción se aprecia una mayor generalización en el concepto del justiprecio, al desvincularlo de la Ley del Suelo y de la referencia al valor urbanístico, ello es más aparente que real, por referirse el Impuesto, en la actualidad, a la sujeción de los terrenos de naturaleza urbana que, como tales, vengán determinados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. **De todo lo expuesto, puede concluirse que: A) Hasta el 1 de enero de 1979, el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones coactivas derivadas de la expropiación, estuvieron "exentas" del Impuesto aquí controvertido. B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropiaciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del Impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico. Y, C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que, en principio, sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte del justiprecio que en el citado precepto se concreta» (FD cuarto). Esta tesis ha sido igualmente sustentada por los Tribunales Superiores de Justicia (salvo algún pronunciamiento que veremos a continuación); por ejemplo: STSJ de Baleares de 20-02-1998 (JT 1998\167), STSJ de Castilla-La Mancha de 28-01-2000 (JT 2000\150) y STSJ de Cataluña 30-07-2010 (JUR 2010\387576). También ha refrendado la Administración lo dicho por el TS: DGT, Consulta vinculante núm. V0925/13, de 22-3-2013 (JT 2013\819), en la que, después de mencionar la doctrina anterior (en concreto, el Fundamento de Derecho primero de la STS de 10-12-1998, arriba citada), concluye: «Por tanto, a partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, quedaban sujetas a lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que sujetaba, sin exención aparente alguna al IIVTNU, tanto la transmisión como la parte de justiprecio que en el citado precepto se concreta (actual artículo 107.2.d) del TRLRHL). De lo que se concluye que, la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana como consecuencia de la expropiación forzosa de los mismos, origina el devengo del IIVTNU».***

Comunidad Valenciana de 24-7-1998 (JT 1998\1163)]⁸⁶. Hemos dicho resoluciones asiladas, pero -como vemos- insistentes, tanto que este tribunal

⁸⁶ En la STSJ de Valencia de 4-02-1997 (JT 1997\282) –cuya doctrina se ha reiterado, sorprendentemente, en su posteriores Sentencias de 24-07-1998 (JT 1998\1163) y de 12-03-2003 (JT2003\717)– se declaró que en una transmisión coactiva, en concreto en una expropiación forzosa, por su naturaleza y consecuencias impide considerar que se haya realizado plusvalía alguna que pueda ser objeto de gravamen por el IIVTNU, afirmándose a este respecto lo siguiente: *«Este hecho imponible se halla contemplado en el artículo 105 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, cuando dice que “el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”, de donde se desprende que el hecho imponible ni es el incremento de valor del terreno en sí mismo considerado, ni lo es tampoco la transmisión de la propiedad en sí misma considerada, sino que por el contrario, el hecho imponible está constituido por la interconexión de estos dos elementos de manera que en ella cabe localizar tanto el aspecto objetivo del presupuesto de hecho, que se referiría al incremento de valor más la transmisión realizada, como el aspecto subjetivo de dicho presupuesto que sería la manifestación o realización del incremento de valor respecto de un sujeto determinado, pudiéndose afirmar por tanto que en dicha interconexión es en donde se localiza la manifestación de capacidad económica que pretende gravarse con el impuesto. Por ello, es desde esta perspectiva, desde donde hay que plantearse si, para que el presupuesto de hecho del impuesto se produzca, es indiferente que la transmisión sea voluntaria o coactiva para el transmitente, o por el contrario, aquella configuración del hecho imponible excluye la transmisión coactiva y en concreto la derivada de los supuestos de expropiación forzosa. A juicio de la Sala, en efecto, aquella configuración excluye del ámbito del hecho imponible regulado en el artículo 105 citado la transmisión coactiva que se opera en la expropiación forzosa, toda vez que en dicho supuesto se produce una privación de la propiedad particular de la que no puede legalmente derivar para el expropiado perjuicio ni beneficio patrimonial alguno, y en armonía con ello se satisface el justo precio para conseguir que el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria sea idéntico y el mismo; de manera que, siendo así, no puede decirse en estos casos que haya una manifestación o realización de plusvalías con ocasión de una transmisión a favor de un sujeto que ponga de manifiesto la capacidad económica que se pretende gravar con el impuesto. Y en apoyo de esta interpretación cabe tener presente el contenido del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 diciembre 1954 que, como se deriva de su misma dicción literal, no regula una exención tributaria propiamente dicha, sino que pretende la efectiva salvaguardia del equilibrio patrimonial del sujeto que soporta el sacrificio expropiatorio. La transmisión coactiva, en concreto la expropiación forzosa, por su naturaleza y consecuencias, impide, pues, considerar que se ha realizado la plusvalía que grava el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de manera que debe quedar excluida del ámbito del presupuesto de hecho del mismo. Frente a lo anterior no puede oponerse que de la literalidad del artículo 108.6 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, deriva la sujeción al impuesto en caso de expropiación, pues la conclusión antes expuesta es la que la Sala considera más respetuosa y acorde tanto con el principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución, que impediría el gravamen de una situación en que no se dé la manifestación de riqueza asumida como presupuesto de hecho del impuesto, como de las exigencias derivadas del artículo 33 de la misma, según el cual no cabe expropiación sin indemnización, teniendo en cuenta, además, el sentido y significado que tiene esta indemnización dentro de la institución expropiatoria a que nos hemos referido»* (FD tercero). Este tribunal llegó hasta plantear cuestión de

llegó a plantear cuestión de inconstitucionalidad por presunta vulneración de los arts. 31 y 33.3 CE. Sí, sorprendentemente es así: el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en Auto de 10-6-2002, fue capaz de formular cuestión de inconstitucionalidad contra el art. 108.6 de la Ley 39/1988, de 28 de

inconstitucionalidad del art. 108.6 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, mediante Auto, de 10 de junio de 2002, por presunta vulneración de los artículos 31.1 y 33.3 de la CE. No obstante, la STC 18-05-2009 (RTC 2009\115) inadmitió dicha cuestión de inconstitucionalidad (núm. 5380/2002), por considerar la Sala que tal cuestión no supera el juicio de relevancia, dado que el órgano judicial cuestiona dicho artículo en la redacción dada por la Ley 50/1998, 30 diciembre, vigente a partir del día 1 de enero de 1999 y, en el caso de autos, la expropiación se llevó a cabo en el año 1990, fijándose el justiprecio mediante acta de convenio suscrita en día 21 de septiembre de 1990 y girándose la liquidación con fecha de 12 de septiembre de 1997. Sin embargo, hemos de decir que este tribunal ha entrado en razón y recientemente ya comparte los argumentos del Tribunal Supremo. Me refiero a la STSJ de Valencia de 1-12-2009 (JUR 2010\224042), que dispone en su Fundamento de Derecho tercero: *«Dicha matización carece, en realidad, de trascendencia, a los efectos del presente recurso, pues bien se entienda que el pago ha sido en concepto de justiprecio o de simple precio de venta lo cierto es que ha existido una transmisión dominical de un terreno urbano, valorado de acuerdo con esta circunstancia, que ha puesto de manifiesto la existencia de un incremento de valor sujeto al Impuesto. Y según la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, las transmisiones patrimoniales de terrenos urbanos por motivo de expropiación están sujetas al Impuesto. Esa sujeción estaba establecida en el art. 108.6 de la citada Ley 39/1988, que fijaba las normas a seguir para concretar el incremento de valor sometido al impuesto en los supuestos de expropiación forzosa (lo cual implica la voluntad legislativa de sujetar a tributación tal clase de plus valías). El art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa no es de aplicación, ya, a los tributos locales, a tenor de lo expresado en la Disposición Adicional Novena de la Ley 39/1988, que expresamente derogaba todo beneficio fiscal en materia de tributación local contenido en cualquier disposición legal distinta de las de Régimen Local, tanto de forma genérica como específica. Y así se infiere, igualmente, de una interpretación de la propia Ley 39/1988, pues si la exención establecida en el art. 49 de la L.E.F. continuara en vigor, carecería de sentido fijar unas normas o criterios para determinar el incremento de valor en los supuestos de expropiación, como hacía el mencionado artículo 108.6 de aquella Ley. Puede concluirse, como recoge la STS señalada, que: A) Hasta el 1 de enero de 1979, el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones coactivas derivadas de la expropiación, estuvieron "exentas" del impuesto aquí controvertido. B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropiaciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del Impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico. C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que, en principio, sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte del justiprecio que en el citado precepto se concreta. En consecuencia, la normativa aplicable al presente supuesto es la vigente a la fecha del devengo del tributo, esto es, cuando tuvo lugar la transmisión de la propiedad del terreno, resultando de aplicación, por tanto, la Ley 39/1988 -actualmente derogada-, dado que la referida transmisión tuvo lugar, según ha sido expuesto supra, en fecha 11 de diciembre de 1991».*

diciembre, reguladora de las haciendas locales, si bien debemos matizar que la STC de 18-5-2009 (RTC 2009\115)⁸⁷ poco o nada aclaró la situación, al desestimar dicha interposición por no superar la cuestión el -ya aludido con antelación en este trabajo- «juicio de relevancia»: aquel esquema argumental en

87 El Tribunal Constitucional determina lo siguiente «Pues bien, sentado lo anterior, es preciso comenzar recordando que el art. 35.1 LOTC exige que la norma con rango de Ley de la que tenga dudas un Juez o Tribunal debe ser «aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo». Es decir, la norma cuestionada debe superar el denominado «juicio de relevancia», o lo que es lo mismo, la justificación de la medida en que la decisión del proceso depende de su validez, habida cuenta que la cuestión de inconstitucionalidad, por medio de la cual se garantiza el control concreto de la constitucionalidad de la Ley, no puede resultar desvirtuada por un uso no acomodado a su naturaleza y finalidad propias, lo que sucedería si se permitiera que se utilizase para obtener pronunciamientos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso en que la cuestión se suscita (...) .En el presente caso no puede dejarse de reconocer que el órgano judicial proponente de la cuestión ha exteriorizado suficientemente su juicio de aplicabilidad sobre el precepto legal cuestionado (el art. 108.6 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre), aduciendo expresamente que «para la resolución del presente recurso es necesario plantearse si este precepto, en tanto no declara exenta las plusvalías obtenidas por transmisión coactiva a través de expropiación forzosa es contrario al artículo 33 de la Constitución, ya que la respuesta positiva a la pregunta podría implicar la estimación del recurso» (fundamento jurídico primero del Auto de planteamiento). Sin embargo, hay que advertir a renglón seguido que la norma cuestionada no es la que establece los supuestos de sujeción o no al pago del tributo, o los de exención como forma de neutralización de la obligación tributaria previamente nacida, sino que acoge una regla de determinación de la base imponible que nada tiene que ver con la posible sujeción –o no exención– al pago del impuesto de las transmisiones forzosas de bienes inmuebles, al señalar que el porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el cálculo del incremento del valor de los terrenos transmitidos, en lugar de aplicarse sobre el valor catastral del suelo "se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno" (...) Pues bien, si el devengo del tributo se produce «[c]uando se transmita la propiedad del terreno» [art. 110.1 a) LHL, en su redacción originaria] y la transmisión forzosa del terreno se produjo en el ejercicio 1990, difícilmente puede ser relevante para el proceso judicial, no ya la constitucionalidad de un precepto –el art. 108.6 LHL– que de ninguna manera condiciona la decisión a adoptar –en tanto que contiene una regla de cálculo de la base imponible–, sino la constitucionalidad de una redacción que en modo alguno es aplicable al proceso a quo . Por lo expuesto, resulta "notorio que no existe el nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión a adoptar en el proceso a quo" (SSTC 100/2006, de 30 de marzo, F. 2; y 59/2008, de 14 de mayo, F. 3), razón por la cual, debe ser in admitida en este momento procesal la presente cuestión de inconstitucionalidad, por no superar el juicio de relevancia (art. 35.1 LOTC)» (FD segundo).

virtud del cual se prueba que de la conclusión del fallo judicial dependerá la validez de la norma cuestionada⁸⁸.

b) La subasta judicial

En cuanto a la transmisión por resolución judicial, los supuestos de subasta judicial tampoco han sido un problema para los tribunales. Las resoluciones del TS que tratan la cuestión se centran en determinar cuál es el momento del devengo en estas operaciones de transmisión forzosa de terrenos, por lo que, tácitamente, asumen la sujeción al impuesto (Estas resoluciones las analizaremos en el apartado dedicado al devengo del impuesto).

Los TSJ sí que se han pronunciado sobre si el hecho imponible incluye o no a los supuestos de transmisión por resolución judicial; y todos en la misma dirección: la sujeción al impuesto. La STSJ de la Comunidad Valenciana de 24-9-1997 (JT 1997\1009), ante el alegato del contribuyente de no ser sujeto pasivo del impuesto, al no haber efectuado transmisión alguna, sino haber sido privado forzosamente y sin contraprestación, por medio de resolución judicial, de un bien de su propiedad, fundamenta su resolución, sorprendentemente –o no tanto: es el TSJ de Valencia-, en que en el catálogo de exenciones y de supuestos que dan derecho a devolución, contenidos en la Ley 39/1988, no aparece la subasta judicial: *«el recurrente (...) tiene la condición de transmitente con su esposa de un bien ganancial, como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones contraídas voluntariamente al suscribir el préstamo hipotecario; sin que la adjudicación en subasta judicial se halle entre los actos declarados exentos por el artículo 106 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, ni en aquellos supuestos del artículo 110.2 de la misma, que dan derecho a la devolución. Y siendo transmitente el demandante es sujeto pasivo del impuesto según el artículo 107, b) de la referida Ley»*. Más acertada estuvo, técnicamente, la STSJ de Islas Canarias -Santa Cruz de Tenerife- de 11-9-2000 (JUR 2001\16564), que insistía en que el devengo del IIVTNU se produce con la transmisión del terreno y es irrelevante el título por el que se produzca, tal y como dispone el art. 105 (que regula el hecho imponible): *«La adquisición de un inmueble a través de subasta pública implica la existencia de un título oneroso,*

⁸⁸ Sobre el particular, cfr. DE MIGUEL CANUTO, E.: «Expropiación forzosa e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 51, 1995, pp. 48-58 y GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: «Cómo se va a realizar la valoración del suelo y otros bienes para la determinación del justiprecio», *Diario de las Audiencias y TSJ*, núm. 388, 2004, p.1.

por lo que es de aplicación el art. 107.b de la Ley 39/88, que reconoce la cualidad de sujeto pasivo del anterior titular de los terrenos, en este caso, la parte recurrente. No se diferencia por la Ley (art. 105) que la adquisición se haya producido de forma voluntaria o forzosa, a título lucrativo u oneroso, al hablar de "cualquier título". El valor considerado en la trasmisión de la finca - precio del remate- no es el módulo que la Ley utiliza para liquidar el impuesto, sino que para determinar el "incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana", se parte de su valor catastral (art. 108.3), regla de ineludible cumplimiento en tanto que recogida por el texto legal, sin que pueda ser modificada por ninguna otra, por no decirlo de forma expresa la Ley. La parte recurrente no alega que el valor consignado en la liquidación impugnada no fuera el catastral al momento del devengo, y hay que entender, por tanto, que se ha aplicado el valor correcto. Que ese valor sea excesivo o no se corresponda al real del terreno, es algo que no procede deducir refiriéndolo al valor de trasmisión del bien (en el supuesto, en tercera subasta sin sujeción a tipo), sino que, en todo caso, lo que procedería es impugnar la determinación del "valor catastral" en el momento en que se notificó a los efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles» (FD tercero). También las SSTSJ de Cataluña de 8-3-2001 (JUR 2001\207951)⁸⁹ y de 22-12-2001 (JUR 2002\109873)⁹⁰ confirman que la

⁸⁹ Fundamento de Derecho segundo: «Pues bien, sin que se haya solicitado el recibimiento del presente proceso a prueba y sólo contando con lo actuado por la parte actora y Administración demandada en el expediente administrativo que por copia se ha remitido debe señalarse que decisión del presente caso deriva de lo siguiente: 1.- Efectivamente la enajenación judicial en pública subasta es una transmisión onerosa, efectivamente forzosa, que colma perfectamente las exigencias del artículo 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. 2.- La inexistencia de prueba en contrario no permite desvirtuar la presunción de legalidad del incremento de valor tenido en cuenta en la forma establecida legalmente por lo que debe estarse a lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley General Tributaria. 3.- Sin cuestionarse eficazmente las notificaciones actuadas debe estarse a las consecuencias jurídicas de recargo de apremio e intereses de demora»

⁹⁰ Fundamento de Derecho tercero: «Sostiene el recurrente que no estamos aquí en presencia de una transmisión de la propiedad en el sentido estricto -tal como aparece regulada por el art. 609 del Código Civil y que implica voluntariedad- "sino una forma de adquirir la propiedad ex lege, conceptos distintos tanto fáctica como jurídicamente". El art. 105.1 de la Ley reguladora de las Haciendas locales dispone, en su parte bastante, que el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos "y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título". El art. 107 b) dispone que el sujeto pasivo del impuesto, en las transmisiones de título oneroso, es el transmitente del terreno. En el caso que nos ocupa estamos ante una verdadera transmisión ya que la propiedad de la finca pasa del señor Cuadrado a Pancerisa, S.L. a virtud de un contrato de compraventa notarial. Ciertamente se trata de una compraventa forzosa y la voluntad rebelde del vendedor debe ser suplida del modo previsto por las leyes. Y es una transmisión onerosa ya que el precio obtenido ingresa en el patrimonio del vendedor y se aplica íntegramente a disminuir el pasivo mediante la extinción o minoración de su deuda tributaria. Se dan, pues, todos los elementos

subasta judicial devenga el impuesto, ya que éste se produce con la transmisión de un inmueble, con independencia del título por el que se produzca.

3.5.2. Transmisión onerosa o lucrativa

También resulta indiferente de cara a la sujeción al impuesto el que la transmisión sea fruto de un negocio oneroso o gratuito. Ello sí será relevante para determinar el sujeto pasivo que, en el caso de las transmisiones gratuitas, será el adquirente. Esta cuestión -determinar si la operación es onerosa o lucrativa-, aparentemente diáfana, presenta algunos problemas en la práctica: por ejemplo, según el TS, las subvenciones en especie concedidas por Administraciones públicas mediante la entrega gratuita de terrenos no pueden considerarse realmente como operaciones a título lucrativo, sino oneroso. Esto trae como consecuencia que el sujeto pasivo sea la Administración concedente de la subvención, en vez de la entidad beneficiaria de la misma, con lo que estaremos ante una operación exenta de tributar en el impuesto. Pero a esta cuestión volveremos, con más calma, cuando examinemos el «sujeto pasivo» del Impuesto.

3.5.3. Transmisión inter vivos y mortis causa

Por último, el carácter *inter vivos* o *mortis causa*⁹¹ de tales negocios jurídicos sólo será relevante para fijar los plazos de declaración de que dispone el contribuyente. El art. 110 del TRLHRL regula dichos plazos:

«1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

para que el Ayuntamiento pueda liquidar la plusvalía y así lo ha reconocido la jurisprudencia de forma unánime».

⁹¹ Para un estudio detallado sobre el IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*, véase ZURDO VERDUGO, M.: «Transmisiones mortis causa y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 29, 2011, pp. 76-81.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

- a) Cuando se trate de actos ínter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.
- b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo».

De los plazos de declaración –o autoliquidación: cuando se establezca así por el ayuntamiento exaccionante- que establece el TRLRHL surge un erotema que es todo un clásico en el ámbito de la gestión del tributo: ¿por qué el legislador no ha previsto el devengo de intereses de demora para el supuesto de prórroga del plazo de declaración en los actos *mortis causa*, como sí ha hecho el legislador reglamentario en el ISD⁹²?

IV. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

4.1. Introducción

Ya sabemos que se entiende por supuestos de no sujeción aquellos en los que no se da por realizado el hecho imponible del impuesto, diferenciándose así de los supuestos de exención en los que el hecho imponible sí se realiza, aunque se paralicen total o parcialmente las consecuencias naturales de dicha realización⁹³. Las consecuencias prácticas de esta distinción son muy importantes: cuando estemos ante un supuesto de no sujeción el impuesto no se

⁹² Art. 68.1 y 6 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: «*La oficina competente para la recepción de los documentos o declaraciones podrá otorgar prórroga para la presentación de los documentos o declaraciones relativos a adquisiciones por causa de muerte por un plazo igual al señalado para su presentación (...) La prórroga concedida comenzará a contarse desde que finalice el plazo de seis meses establecido en el artículo 67.1, a), y llevará aparejada la obligación de satisfacer el interés de demora correspondiente hasta el día en que se presente el documento o la declaración*».

⁹³ Como explicaba SAINZ DE BUJANDA –resumiendo su discurso-, podemos decir que mientras la norma de exención tiene un mandato determinado y es absolutamente indispensable para que no surja el deber de contribuir, la norma que fija los supuestos de no sujeción no añade nada al ordenamiento y es jurídicamente innecesaria, por lo que su eficacia vendría a ser, por tanto, meramente didáctica y aclaratoria, respondiendo únicamente al deseo del legislador de perfilar más nítidamente el presupuesto del tributo a través de su delimitación negativa con ciertos supuestos que podrían plantear dudas sobre su inclusión o no en el hecho gravado (cfr. SAINZ DE BUJANDA, F.: «Teoría jurídica de la exención tributaria», *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, pp. 408-4011).

devengará, pero tampoco cerrará ningún período de cómputo del incremento de valor experimentado por el terreno. En consecuencia, cuando posteriormente se transmita el mismo tomaremos como fecha inicial para el cálculo de la plusvalía generada, no la de la operación no sujeta, sino la del anterior devengo del impuesto.

A buena parte de estos supuestos de no sujeción ya nos hemos referido en el epígrafe anterior⁹⁴. No obstante, haciendo un censo con alguna pretensión de exhaustividad, vamos a distinguir entre los siguientes supuestos.

4.2. Terrenos de carácter rústico

Simplemente, supuesto de no sujeción porque los terrenos negociados tengan el carácter de rústicos⁹⁵ a efectos del IBI, es decir, se trate de terrenos no

⁹⁴ También se ha dedicado a ello ARROYO DÍEZ, A.: «El hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: Elementos que lo integran. Análisis jurisprudencial de los supuestos de no sujeción», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 335, 2000, pp. 1-12

⁹⁵ Así se ha entendido tradicionalmente, como un supuesto de no sujeción, v. gr., en el Real Decreto 3250/ 1976, de 30 de diciembre, por el que se ponen en vigor las disposiciones de la Ley 41/1975, de bases del Estatuto del régimen local, relativas a ingresos de las Corporaciones locales, y se dictan normas provisionales para su aplicación, que disponía en el art. 87: «2. No estará sujeto al impuesto el incremento que experimente el valor de los terrenos destinados a una explotación agrícola, ganadera, forestal o minera, a no ser que dichos terrenos tengan la condición de solares, o estén calificados como urbanos o urbanizables programados, o vayan adquiriendo esta última condición con arreglo a lo dispuesto en la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana». También lo ha dejado claro la doctrina del Tribunal Supremo, sirva por todas, por ejemplo, la STS de 23-12-1991 (RJ 1992\735), que dispone en el Fundamento de Derecho segundo lo siguiente: «no todos los predios situados en el ámbito territorial de un municipio están sujetos a este Impuesto, que tiene como soporte el suelo urbano o el urbanizable programado o el que vaya adquiriendo esta última condición con arreglo a las normas urbanísticas, incluidas las contenidas en los planes de ordenación, pues así se induce de la descripción imperfecta y asistemática contenida en artículo 87.2 del Real Decreto 3250/76, de 30 de Diciembre, en cuya virtud la sujeción al Impuesto ha de venir dada por la calificación urbanística del suelo y nunca por otras circunstancias de hecho (uso y aprovechamiento) o incluso jurídicas (pago de la contribución territorial en cualquiera sus modalidades), por lo que, en consecuencia, el carácter rústico, o, mejor dicho, no urbano ni urbanizable programado ni de adquisición progresiva e inmediata de esta última condición, del terreno transmitido cada caso, ha de ser considerado como un supuesto de "no sujeción", y ello no porque estemos en presencia de una exención, que constituye siempre situación privilegiada, contraria al principio de igualdad o justicia retributiva recogido en el artículo 131 de la Constitución, sino por tratarse en puridad del reverso o delimitación negativa del concepto medular del tributo en cuestión; doctrina que ha sido declarada conforme ordenamiento jurídico por la sentencia de 15.4.1987 de la Sala Especial Revisión del Tribunal Supremo, que reconoce, además de la no exigencia organización y rendimientos proporcionados de valor para declarar la existencia en el terreno de una explotación agraria (y de su consecuente condición de rústico), que la fundamentación del Impuesto ha de buscarse las modificaciones de valor en las fincas urbanas o urbanizables programadas o que vayan adquiriendo esta última condición, así tipificadas en los

urbanizables o urbanizables no sectorizados y sin plan parcial aprobado [Cfr. el art. 7.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario]. Se ha planteado en ocasiones la sujeción al impuesto de los terrenos calificados como sistemas generales. La STSJ de Madrid de 11-2-1997 (JT\1997\132) señala lo siguiente: *«En el supuesto de autos, las partes no discuten que el terreno objeto de gravamen está calificado urbanísticamente como sistemas generales PU3, adscribibles al suelo programado del 2º cuatrienio, centrándose las discrepancias en que los recurrentes sostienen que mientras el sistema general no se adscriba a algún suelo urbanizable programado mediante la aprobación de un Plan Parcial, seguirá siendo un sistema general que no entra en ninguna de las categorías de suelos sujetos al impuesto, mientras que el Ayuntamiento demandado sostiene que los referidos terrenos tienen el carácter de suelo urbanizable programado sujeto al impuesto.... El art. 31.3 de la memoria del Plan general de Ordenación Urbana de Madrid clasifica el suelo en 3 grandes ámbitos: suelo no urbanizable, suelo urbanizable y suelo urbano. Sin embargo, el art. 31.7 junto a la clasificación ya mencionada, incluye un apartado d) referente a sistemas generales de la ciudad, artículo en que se basan los recurrentes para afirmar que el suelo destinado a sistemas generales no es urbano ni urbanizable y, por tanto, no está sujeto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana./ No podemos compartir dicha postura. En efecto, basta con leer el art. 31.8 de la referida memoria donde textualmente se dice que “son clases de suelo, en sentido estricto, el urbano, el urbanizable y el no urbanizable”, y en el art. 31.9 se*

planeamientos, dejando como no sujetas a él las no calificadas como tales (como ya ha quedado plasmado en el nuevo Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los "Terrenos de Naturaleza Urbana", regulado en Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, sobre Haciendas Locales). A mayor abundamiento, en el presente supuesto de autos, amén de clasificación de "suelo no urbanizable o rústico" de los terrenos transmitidos, dato contrastado que implicaría, por sí solo, ante la falta actual o inmediata de vocación o trascendencia urbanística o urbanizadora, tanto formal como real o práctica, de los mismos, la inviabilidad de su sujeción a la exacción cuestionada, de acuerdo con la tesis jurisprudencial comentada, concurre la circunstancia de hecho de que tales terrenos constituían, al tiempo del devengo del Impuesto, una explotación agrícola, en el sentido, al menos, carente de toda rigurosidad, expuesto la sentencia de la Sala de Revisión de este Tribunal Supremo, antes citada, de 15 de abril de 1987, porque, como se infiere claramente de las propias escrituras de compraventa de 1 de abril de 1986, del acta notarial de 8 julio de 1986 y de las fotografías en ella adveradas, del certificado de Cámara Agraria Local de Rubí de 14 de noviembre de 1985 y del dictamen pericial del Ingeniero Agrónomo Sr. Sués de 11 de marzo de 1988, con las aclaraciones vertidas en el acta judicial del 7 de abril siguiente, después de una interpretación armónica y conjunta de todos los precitados elementos probatorios (tal como se ha hecho en la propia sentencia de instancia, cuyo criterio analítico se da, aquí, también, por reproducido), es evidente que los terrenos cuestionados, el día 1 de abril de 1986, fecha de su adquisición y, por tanto, del devengo del arbitrio, conformaban una verdadera explotación agrícola, subsumible, por sí, junto con el requisito de la clasificación de rústico o no urbanizable del suelo, en el presupuesto del artículo 87.2 del Real Decreto 3250/76».

establece que el suelo correspondiente a los Sistemas Generales no constituye, en rigor, una clase distinta de suelo. Y no puede ser de otra manera, puesto que el ente local no puede establecer clases de suelo distintas a las previstas en la Ley del Suelo. A lo que hay que añadir que la normativa del impuesto únicamente declara no sujetos los terrenos que tengan la consideración de rústicos, o no urbanizables, estando, por el contrario, sujetos, entre otros, el suelo urbano, el urbanizable programado y el urbanizable no programado desde que se apruebe su Programa de Actuación Urbanística./ En los mencionados preceptos no existe referencia al suelo correspondiente a sistemas generales, por no tratarse propiamente de una clase de suelo; y no habiendo acreditado los recurrentes que los terrenos transmitidos se tratan de suelo no urbanizable, o de urbanizable no programado sin aprobación de un Programa de Actuación Urbanística, únicos que no se encuentran sujetos al impuesto que nos ocupa, sino que, por el contrario, se trata de sistemas generales adscritos al suelo urbanizable programado del 2º cuatrienio, procede declarar la sujeción al gravamen de la transmisión». Sobre este particular puede consultarse también la STSJ de Cataluña de 12-9-2002 (JT 2003\732) que anula la liquidación girada por la transmisión de unos terrenos calificados como sistemas generales en base a que el Ayuntamiento no había probado el carácter urbanizable de los mismos.

4.3. Negocios jurídicos en los que no se produce una transmisión propiamente dicha

4.3.1. Disolución de comunidades de bienes sin exceso de adjudicación

Los casos de disolución de las comunidades de bienes, siempre que no haya exceso de adjudicación, como hemos comentado, serán operaciones no sujetas⁹⁶. La doctrina legal del Tribunal Supremo sobre el particular se resume en la STS de 8-7-2000 (RJ 2000\4714): «*El segundo motivo de casación, con*

⁹⁶ Y es así desde el principio: STS de 30-3-1999 (RJ 1999\2959): «El Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, que dio carta de naturaleza al Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, dispuso en su artículo 424, como ya hemos dicho, que “no se considerarán transmisiones de dominio a los efectos de este apartado, las aportaciones de bienes a una comunidad hecha por los partícipes, ni las adjudicaciones a los comuneros en los casos de la división total o parcial de la comunidad”. Conviene conocer cuál era en aquel entonces el tratamiento fiscal de las aportaciones y adjudicaciones en las comunidades de bienes, en el Impuesto de Derechos Reales: Las aportaciones a “título oneroso” a las comunidades de bienes, tributaban como constitución de sociedades, y su disolución, excepto si se trataba de comunidad de coherederos, tributaban también como disolución de sociedades. Se aprecia claramente que en 1924, el Arbitrio municipal sobre Incremento de Valor difería notoriamente del Impuesto de Derechos Reales, utilizando el Arbitrio Municipal además, correctamente, el concepto de no sujeción» (FD cuarto)

amparo en el número ordinal 4º del ya citado art. 95.1 de la Ley de la Jurisdicción, invoca la infracción, por inaplicación, de los artículos 87, 88 y 89 del Decreto de 30 de diciembre de 1976 y de la Jurisprudencia de esta Sala y la aplicación indebida de la Jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal, alegando, también en síntesis, que la adquisición el 9 de junio de 1969 por INJARESA se produjo por aportación de tres cuartas partes indivisas de una serie de terrenos, de las que se practicó la división material entre todos los copropietarios por escritura de 7 de febrero de 1977, fecha en la que la recurrente argumenta que se produjo otra transmisión, según el ya citado Real Decreto 3250/1976, que había suprimido la exención de las adjudicaciones a los comuneros en caso de división de la casa común y en consecuencia, debía partirse de esta fecha más reciente para iniciar el período. También sobre este concreto extremo se ha pronunciado ya esta Sala en anteriores Sentencias, así en la de 22 de noviembre de 1989, representativa de la doctrina jurisprudencial al respecto, se dice que la fecha de adquisición del terreno se retrotrae al momento de la compra inicial, proindiviso, siendo las posteriores escrituras de adjudicación de porciones, extinguiendo la comunidad, meros actos de concreción de lo adquirido en su día, pero que no participan del concepto jurídico de transmisión de dominio a efectos del Impuesto de Plusvalía, tal como expresamente se consignaba en el artículo 515.2 b) de la Ley de Régimen Local y sigue figurando en muchas Ordenanzas Fiscales la circunstancia de que en el articulado del Real Decreto 3250/1976 y del Decreto Legislativo 781/1986, se silencie esa mención expresa no significa, cual pretende la parte, que las adjudicaciones de bienes a los comuneros queden sujetas a dicho impuesto, sino que pudiera atribuirse a considerarse como algo innecesario, dada su falta de naturaleza propiamente transmisiva del dominio. Es indudable –viene a decirse también en la doctrina que estamos reproduciendo– que la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de acto declarativo de fijación, dando certeza y concreción a la situación de cada titular, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el art. 450 del Código Civil, al disponer que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión»” Se trata, por lo tanto, de un supuesto de no sujeción por ausencia del elemento traslativo del dominio y no de una exención, como pretende la parte recurrente al negar su permanencia» (FD segundo)⁹⁷.

⁹⁷ Esta es la doctrina que han recogido –como no puede ser de otra forma– los TSJ; *verbi gratia*, STSJ de Islas Baleares de 8-6-2001 (JUR 2001\228090), que, en referencia a la disolución de una comunidad –en este caso– hereditaria, en la que no se plantea el exceso de adjudicación –supuesto que veremos a continuación–, remata: «Es decir, las posibles dudas pueden surgir en el caso de que a uno de los comuneros se le adjudiquen bienes que superen la cuota que tenía en la comunidad, pero cuando como en el caso que nos ocupa, la adjudicación lo es en pago del

En definitiva, resulta pacífico en la doctrina y en la jurisprudencia, además de coherente con la solución dada en el IRPF o en TPO, que en estos casos estamos ante negocios jurídicos de especificación de derechos o concreción en bienes determinados de un porcentaje ideal de participación sobre un patrimonio común. Evidentemente, el inmueble adjudicado a cada comunero ingresará en su patrimonio con la antigüedad que tuviera la constitución del proindiviso que se extinga.

4.3.2. Adjudicaciones de viviendas a cooperativistas

La DGT, en Consulta vinculante núm. V2399/08, de 26-10-2008 (JUR 2009\481677), realiza una reflexión muy acertada del supuesto: *«La adjudicación-venta, por la Sociedad-Cooperativa a los socios-cooperativistas integrantes de la misma, de las parcelas- viviendas construidas, no está sujeta al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, dado que no hay una verdadera transmisión de la propiedad sujeta al aludido Impuesto. La Sociedad-Cooperativa actúa únicamente de mero instrumento coordinador, con el fin de facilitar a los asociados, copartícipes en la propiedad inmobiliaria de la Sociedad-Cooperativa, a expensas de sus aportaciones, la consecución de la parcela-vivienda que les ha correspondido. Hay que entender que el asociado de la Cooperativa era ya partícipe anterior de la titularidad dominical de la parcela-vivienda que se le adjudica y que esta adjudicación-venta no es más que la atribución del capital inmobiliario de la Sociedad-Cooperativa a sus socios-cooperativistas. La operación de adjudicación lo único que produjo, como en cualquier caso en que la copropiedad objetivamente se extingue, fue 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 -y sobre lo en él construido- que era objeto de esa comunidad cooperativa) por la concreción material de la parcela-vivienda que se adjudicaba a cada socio, en propiedad ya exclusiva, sin mutación alguna del valor que esa participación inicial tenía. 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 (...). En resumen, la adjudicación de pisos o locales verificados por las sociedades*

haber hereditario y sin exceder del mismo, en realidad únicamente ha operado una redistribución y concreción material de un indeterminado derecho. En palabras de la STS de 11.12.1991 "la disolución de una comunidad como la partición de una herencia no es más que la determinación específica y concreta de las cuotas que originariamente se tenían". En consecuencia, la partición y adjudicación tiene una naturaleza "atributiva" o "declarativa", pero a efectos fiscales no puede ser tenida como una transmisión independiente de la transmisión hereditaria» (FD segundo)

cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas no es una verdadera transmisión de la propiedad, no reuniendo, por tanto, los elementos que configuran el hecho imponible del impuesto. Este supuesto de no sujeción no está comprendido dentro de los supuestos de no sujeción enumerados en los apartados 2 y 3 del artículo 104 del TRLRHL, sino que se deriva de la propia definición del hecho imponible del impuesto recogida en el apartado 1 del mismo artículo» (la negrita es mía).

4.3.3. Disolución de la comunidad hereditaria

En la disolución de la comunidad hereditaria, el TS, que admite la posible existencia de excesos de adjudicación sujetos al IIVTNU en la extinción de una comunidad *inter vivos*, ha negado siempre tal posibilidad en relación con la partición hereditaria. Sirva por todas la STS de 19-12-1998 (RJ 1998\10432), en cuyo Fundamento de Derecho 3º establece de forma expresa que su doctrina sobre los excesos de adjudicación en la disolución de comunidades de bienes no puede trasladarse a este caso: *«Estimamos que la doctrina de la Sentencia de 18 de junio de 1994 (RJ 1994\4696), no puede ser trasladada sin más al supuesto que nos ocupa, debido al diferente origen de la situación de proindiviso, que viene determinada por la Ley en el supuesto de las sucesiones hereditarias y por la voluntad de los partícipes en el de la comunidad voluntaria de bienes, diferencia que repercute sensiblemente en el distinto régimen jurídico de una y otra, reguladas en títulos distintos del Código Civil y que se traduce por ejemplo en el hecho de la transmisión de la posesión a los herederos desde el fallecimiento del causante (art. 440 CC), y la naturaleza esencialmente divisible de la comunidad hereditaria, en tanto que en la comunidad voluntaria de bienes no hay tal transmisión de la posesión, y por otra parte puede pactarse mantener la indivisión por un plazo de tiempo que no exceda de 10 años (artículo 400)./ Esta Sala niega que los denominados excesos de adjudicación supongan una transmisión sometida a tributo, pues para ello sería preciso que supusieran la transmisión de los coherederos al adjudicatario de la propiedad del bien objeto de adjudicación, construcción que es insostenible a la luz del artículo 1068, a cuyo tenor la partición atribuye a los herederos la propiedad exclusiva de los bienes adjudicados, lo que descarta la existencia de que los llamados excesos, debidos a las inevitables operaciones de compensación de cuotas, supongan otras tantas transmisiones, pues ningún precepto legal autoriza semejante construcción./ En consecuencia, los excesos de adjudicación por las cuotas, en el supuesto de una comunidad hereditaria, no pueden tener el carácter de transmisión de tal derecho, por lo que no constituyen el hecho imponible que se recoge en el art. 105.1 de la Ley de Haciendas Locales...».*

Ahora bien, lo que no cabe es extender esta doctrina del TS a los excesos de adjudicación habidos en la extinción de un proindiviso surgido en las

operaciones de partición de la herencia. En tal caso, el proindiviso se habría constituido inter vivos y, por lo mismo, los posibles excesos de adjudicación en su posterior extinción sí que supondrían, a efectos del IIVTNU, una transmisión que pondría de manifiesto un incremento de valor gravado por el impuesto. En tal caso, el período de generación del incremento de valor se computaría desde el fallecimiento del causante de cuya partición hereditaria hubiera surgido el proindiviso que se extingue.

4.3.4. Aportaciones y adjudicaciones realizadas a y por juntas de compensación

Estas aportaciones de terrenos a juntas de compensación de carácter fiduciario, así como las adjudicaciones por parte de las mismas a los juntacompensantes, representan una cuestión más que pacífica y así lo hemos esbozado en párrafos anteriores –al margen de que los excesos de adjudicación en estos casos sí estarían sujetos al IIVTNU-. La doctrina legal del TS la encontramos, inicialmente, en la STS de 17-12-1996 (RJ 1996\9585), que, sucintamente, en el Fundamento de Derecho segundo, explicaba lo siguiente: *«No ha realizado la parte apelante una crítica de la sentencia apelada que pueda oponerse con éxito a los claros argumentos en que aquélla ha basado su decisión. Reprocha la sentencia de instancia haber realizado una interpretación simplista e inadecuada al caso de los artículos 129.3 y 102 de la Ley del Suelo, pero no aporta razón alguna que apoye esta conclusión. De tales preceptos resulta claramente que la titularidad dominical por la Junta de Compensación de los terrenos aportados a ella es puramente fiduciaria, destinada a ejecutar, subrogándose en la posición jurídica de los auténticos propietarios, las determinaciones del plan urbanístico que corresponda. Si la aportación de un terreno a la Junta de Compensación no es verdadera transmisión, como tampoco lo es la de las parcelas resultantes a los miembros de la Junta, sí lo es la venta de aquéllas a un tercero, con la consecuencia, a efectos del Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de que esas transmisiones intermedias son irrelevantes, por lo que la fecha inicial del período de imposición debe ser aquella en que el propietario miembro de la Junta los adquirió, y la final, la de su transmisión al tercero»*. Posteriormente, sobre el particular se pronunció la STS de 6-6-1997 (RJ 1997\4813), que ya, algo más desarrollado, manifiesta, en su Fundamento de Derecho segundo: *«Los artículos 129.3 de la Ley del Suelo de 1976 y 171 del Reglamento de Gestión Urbanística de 1978 claramente exponen que “Las «transmisiones» de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios del Polígono o Unidad de Actuación, en el caso de que así lo dispusieran los Estatutos, o en virtud de expropiación forzosa, y las “adjudicaciones” de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos, estarán exentas, con carácter permanente, del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y del de*

Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. (Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso)”. Del tenor conjunto de dichos preceptos, y de acuerdo con lo declarado en la sentencia de instancia y con lo alegado, al respecto, por el Ayuntamiento de Castell Platja D'Aro, hemos de sacar la conclusión, en una clara secuencia interpretativa de lo establecido en las normas apuntadas, de que, a los efectos de tener que entender como no constitutivas de una transmisión de dominio (que es el hecho fáctico-jurídico que, en el caso de haber existido, además, un aumento de valor en los terrenos, determina el «devengo» del Impuesto objeto de controversia), son equivalentes tanto, por un lado, las aportaciones voluntarias y forzosas (en virtud, estas últimas, de expropiación forzosa) de terrenos a la Junta de Compensación como, por otro, las adjudicaciones que de los solares resultantes (después de la reparcelación) efectúe la Junta, a los indicados propietarios (aportantes voluntarios o expropiados). En consecuencia, si esto es así, es evidente que las operaciones transmisivas, de uno y otro signo, plasmadas en la escritura de 15 de septiembre de 1987, son (por carecer de la fuerza traslativa del dominio de los terrenos) completamente intrascendentes a los efectos de entender interrumpido el período impositivo de las liquidaciones, 24 de diciembre de 1957 a 24 de diciembre de 1987, y que, por tanto, el hito inicial de dicho período es esa fecha del año 1957 (es decir, la del máximo de los 30 años precedentes a la del devengo actual), que figura en las exacciones que han sido objeto de impugnación»⁹⁸.

⁹⁸ La jurisprudencia de los TSJ ha recogido esta doctrina. La STSJ de Andalucía –Granada- de 24-2-2003 (JT 2003\668), lo expresaba así: «En cuanto al fondo del asunto, la parte actora, tanto en vía administrativa como en esta sede jurisdiccional, ha venido cuestionando la validez de las liquidaciones tributarias giradas a los Sres. Gustavo, Pedro Jesús y a D^a Gloria, al entender que el período de generación de la plusvalía no es superior a veinte años, como reza en dichas liquidaciones porque la última adquisición de la finca transmitida por sus propietarios arranca de junio 1993 cuando a través de la Junta de Compensación constituida al afecto, les fueron adjudicadas las parcelas a sus propietarios lo que tuvo lugar en la fecha indicada, o en su defecto, el 1 de enero de 1994 cuando el Proyecto de Compensación de la Unidad de Actuación número 34 de Motril quedó firme en vía administrativa. En definitiva, se trata de determinar si el período de generación de la plusvalía gravada debe ser el comprendido entre el momento primitivo de adquisición de la finca transmitida, en el caso de autos, el año 1977 cuando sus titulares la adquirieron por herencia, o si el instante de la adquisición debe quedar fijado en el año en que por la Junta de Compensación se procede a la adjudicación de la parcela a sus propietarios. El Tribunal Supremo, en sentencia de 6 de mayo de 1997 ha entendido que el momento inicial del cómputo del incremento de valor del terreno objeto de transmisión en los casos que estamos enjuiciando, es el momento en que el propietario de los terrenos que se aportan a la Junta de Compensación fueron adquiridos por sus propietarios, es decir, el año que se corresponda con su primitiva adquisición por parte de sus titulares, y así lo entiende el Alto Tribunal porque a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los

Terrenos estas aportaciones de terrenos a la Junta de Compensación por sus propietarios y la posterior adjudicación a ellos de las fincas resultantes por parte de la Junta, una vez realizada la distribución de cargas y gravámenes, son operaciones declaradas exentas a los efectos de ese tributo, por lo que ningún efecto producen en relación con el cómputo temporal de la generación de la plusvalía gravada» (FD tercero). La STSJ de Castilla y León –Valladolid- de 26-9-2003 (JT 2004\1279) indicaba: «Por tanto, las transmisiones de terrenos que se realizan como consecuencia de las aportaciones de la Junta de Compensación y las adjudicaciones que posteriormente se produzcan a favor de los propietarios no tienen la consideración de transmisiones de dominio a efectos del IIVTNU, por lo que en la posterior enajenación de dichos terrenos la fecha inicial del período de generación del incremento de valor será la de la adquisición de los terrenos que fueron aportados –en el caso opera el límite de los veinte años establecido en el artículo 108.2 LRHL. No está de más subrayar que la doctrina que acaba de exponerse, amén de contenida en la sentencia de esta misma Sala número 651 de 19 de mayo de 1999 , es la mantenida de forma reiterada por el Tribunal Supremo (SSTS 27 diciembre 1996 y 6 junio 1997), pudiendo por ejemplo traerse a colación la sentencia de dicho Tribunal de 30 de octubre de 2000, en cuyo quinto fundamento de derecho, tras recordar que en el supuesto allí enjuiciado el Sector había sido desarrollado urbanísticamente mediante el Sistema de Compensación, se declara que “la aprobación definitiva del Proyecto de Compensación produce la subrogación, con plena eficacia real, de las fincas aportadas al proceso compensatorio por las parcelas adjudicadas como consecuencia del mismo, sin que tales aportación y adjudicación tengan la consideración de transmisiones de dominio, según dispone el art. 129.3 del Texto Refundido de 1976 de la Ley del Suelo”. Así las cosas, concluye, la valoración inicial ha de referirse, obviamente, a las fincas originales aportadas al proceso compensatorio, transformadas después, por subrogación real, en la parcela adjudicada». Por último, resulta interesante citar también la STSJ de Murcia de 22-12-2012 (JT 2012\267) que tartaba el supuesto de integración de la empresa urbanizadora en la Juntas de Compensación, entendiendo el tribunal que es improcedente considerar como transmisión la adjudicación de terrenos -siempre que no haya exceso en la adjudicación, claro- recibida por la empresa urbanizadora: «Esta peculiar configuración de la Junta de Compensación que, insistimos, ha sido aprobada por el Ayuntamiento, en la que Desarrollos Nueva Condomina, S.L. aporta la realización de la actuación urbanizadora, y en la que todos los miembros de la Junta se atribuyen los derechos urbanísticos en proporción a su respectiva aportación a la misma, derechos que se han materializado mediante la reparcelación, hace que no podamos distinguir entre los propietarios de los terrenos y el agente urbanizador o empresa urbanizadora, y aplicar así el art. 159.4 del RD Legislativo 1/1992 que determina que no tengan 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, las transmisiones que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación. Como dice la Sentencia de Madrid, en términos semejantes se pronuncia el art. 130 del RD 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión Urbanística, que dispone textualmente " todos los actos comprendidos en la reparcelación que cumplan los requisitos establecidos en este Reglamento... no tendrán la consideración de transmisiones a los efectos de exacción del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos. Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso". Como vemos, este artículo no distingue entre unas u otras aportaciones, o unas u otras adjudicaciones y, en consecuencia, no existe aplicación analógica. Como hemos señalado más arriba, esta interpretación es también la que se desprende de la STS de 21 de octubre de 2002 (...) En ella se recogía la aportación de la empresa urbanizadora en la cantidad de 297.874.550 ptas. y la de la otra empresa propietaria en 297.874.550 ptas.; y como se había adjudicado la totalidad de los terrenos reparcelados a la empresa urbanizadora, entendió que era conforme a Derecho el criterio del Ayuntamiento que consideró que había un exceso de adjudicación y había que

En definitiva, las aportaciones de terrenos que los propietarios de los mismos en una determinada unidad de ejecución del planeamiento puedan hacer a la junta de compensación, nunca supondrán un hecho imponible efectivamente gravado en el IIVTNU. La única diferencia estriba en que mientras en el supuesto más habitual, las juntas de compensación fiduciarias, no hay hecho imponible porque realmente no hay transmisión alguna con motivo de la aportación, ya que la junta de compensación no hace suyos los terrenos aportados por los propietarios, en el caso de las juntas de compensación que según sus estatutos adquieran la propiedad de los terrenos aportados por los juntacompensantes, sí existe una transmisión que debería suponer el devengo del IIVTNU, siendo la Ley, en este caso la Ley del Suelo, la que convierte tal transmisión en un supuesto de no sujeción. ¿Por qué la Ley del Suelo toma esa decisión técnica, en lugar de establecer una exención como hace, por ejemplo, en relación con TPO? La razón es evidente: de haber declarado el supuesto exento de tributar, el contador de la plusvalía municipal se pondría a cero y, por lo mismo, las plusvalías que hubieran podido generarse desde que el propietario adquirió el suelo hasta que lo aportara a la junta de compensación quedaría definitivamente libre de tributar.

4.3.5. Aportaciones de terrenos realizadas por una entidad a favor de una sucursal de ésta

En relación a este tipo de aportaciones de terrenos, la STSJ de Andalucía –Granada- de 10-3-2003 (JT 2003\911) declara la inexistencia de transmisión, al no existir dos personas jurídicas que intervengan en la transmisión, en la aportación de terrenos realizada por una entidad no residente a una entidad sucursal de ésta en el marco de una ampliación de capital: *«la característica fundamental del establecimiento permanente es la ausencia de personalidad jurídica distinta de la que corresponde a la casa central, por lo que en puridad de términos, en estos casos, no es posible entender la existencia de dos entes económicos con personalidad jurídica diferenciada, como ocurre, por ejemplo, en los supuestos de sociedad matriz y filial, sino un sujeto con personalidad jurídica única que opera a través de distintas instalaciones o sucursales. A estas*

*liquidarle por ese exceso; por lo que a sensu contrario, podemos concluir que el Tribunal Supremo no consideraba transmisión la adjudicación de solares que se verificó a favor de entidad urbanizadora, siempre que no haya exceso de los derechos que ostentaban en aquella Junta de Compensación, con independencia de que a qué se debiera la aportación (terrenos o labor urbanizadora)» (FD tercero). Sobre el IIVTNU y las Juntas de compensación, cfr. CUERNO LLATA, J.R.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de la naturaleza urbana en las Juntas de compensación: especial referencia a los excesos de adjudicación», *Práctica urbanística: Revista mensual de urbanismo*, núm. 69, 2008, págs. 29-45.*

consideraciones cabe añadir, que la operación descrita en la escritura pública de 22 de abril de 1995, origen del gravamen de la misma por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos por parte del Ayuntamiento demandado, no deja de ser formalmente, una operación de aumento de capital social de una sucursal en España de una mercantil no residente en nuestro territorio, aumento de capital que se procura por la vía de poner a nombre de ese establecimiento permanente en España, los terrenos de los que es propietaria la casa central, sin que por ello, en la realización de esta operación sea posible advertir un cambio traslativo del dominio de esos bienes que pudiera originar el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, porque lejos del razonamiento que se hace en el escrito de contestación a la demanda, la transmisión de terrenos que resulta gravada por el Impuesto tiene su causa en una enajenación de los mismos, o lo que es igual, en un cambio en la titularidad de los bienes, que desde luego, no es de apreciar cuando esa operación se concierta a modo de aumento de capital entre una sociedad no residente en España y su establecimiento permanente o sucursal en nuestro territorio. De modo que, desde esta perspectiva, la operación que estamos considerando no da origen al devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, es más, la consideramos como operación no sujeta a su ámbito de aplicación normativa» (FD tercero).

4.4. Negocios jurídicos en los que no se constituye ni se transmite un derecho real de disfrute

Se trata de supuestos de no sujeción porque los negocios jurídicos realizados no pueden considerarse como constitución o transmisión de un derecho real de disfrute:

- Reserva del usufructo por parte del propietario pleno que transmite la nuda propiedad [STS de 2-10-2001 (RJ\2001\9661)]⁹⁹.
- Consolidación del dominio por extinción natural del derecho de usufructo [STSJ de Cataluña de 30-1-2002 (JT\2002\596)].
- Concesión de una opción de compra.
- Promesa bilateral de venta.
- Concesión de un derecho de tanteo convencional.

⁹⁹ Sobre este particular supuesto, cfr. ROUANET MOTA, E.: «La transmisión de la propiedad de una finca, con reserva de derecho real de usufructo, y el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Actualidad administrativa*, núm. 9, 2004, pp. 1037-1041.

4.5. Aportaciones de bienes a la sociedad conyugal y adjudicaciones de bienes efectuadas por ésta

En este caso estamos ante las aportaciones de bienes a la sociedad conyugal y las adjudicaciones realizadas por esta última en el momento de su liquidación. Este supuesto de no sujeción, configurado como tal en el art. 104.3 de la LRHL, era definido en la legislación vigente hasta 31-12-2002 como un supuesto de exención. Por tanto, si el cónyuge adjudicatario de un inmueble en una liquidación de los gananciales efectuada antes del 1-1-2003 transmitiera el inmueble adjudicado, tendremos que tomar como fecha inicial para el cómputo del incremento de valor la del día en que tuviese lugar la liquidación de los gananciales. Esta maniobra, es decir, el acuerdo de disolución de la sociedad de gananciales y adjudicación de los bienes gananciales en el instante anterior a la enajenación de los terrenos, se llevaba a cabo, en muchas ocasiones –según la Administración–, con el propósito de eludir el pago del Impuesto¹⁰⁰. El contencioso fue erradicado de tajo por la STS de 30-3-1999 (RJ 1999\2959), que determinó que estas operaciones no podían ser calificadas en fraude de ley, sino

¹⁰⁰ la STSJ de Galicia de 26-3-2002 (JT 2002\1502), después de reconocer adherirse a la línea doctrinal del TS que vemos a renglón seguido, describía el supuesto muy gráficamente «*Resulta claro que la adjudicación de la segunda de las fincas de que aquí se trata, afectada por la exención del artículo 106.1 a) de la Ley de Haciendas Locales de 1988, se produjo con las capitulaciones matrimoniales otorgadas el mismo día en que se efectuó la transmisión a un tercero de dicha finca, por lo cual, de acuerdo con lo antes expuesto, el Ayuntamiento demandado debería practicar la liquidación respecto de dicha finca tomando como fecha inicial la de adjudicación de la misma como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales. Mas como quiera que para computar el incremento de valor, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2, del artículo 108, sólo se consideran los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del mismo, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período, de manera que si la enajenación se produce antes de transcurrido un año, no hay porcentaje aplicable, con más razón, como ocurre en el caso de autos, cuando la enajenación se realiza inmediatamente a la disolución de la sociedad legal de gananciales y adjudicación de los bienes o lo que es lo mismo no se pagará cantidad alguna por Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos*» (FD quinto).

simple economía de opción¹⁰¹. Pues bien, la reacción del legislador no se hizo esperar demasiado: de acuerdo con el criterio puesto de manifiesto en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas locales, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, convirtió este supuesto de exención, previsto en la redacción originaria de la Ley reguladora de las Haciendas locales en el art. 106.1 a), en un nuevo supuesto de

¹⁰¹ Fundamento de Derecho sexto: «Dentro del segundo motivo casacional, el Ayuntamiento de Santander mantiene que caso de no admitirse la infracción del artículo 106.2, letra a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, la conducta seguida por don Manuel Francisco P. M. incidió en fraude de ley, según la definición dada por el artículo 6, apartado 4, del Código Civil, que dispone: «Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persiga un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir», porque según la entidad recurrente el acuerdo de disolución de la sociedad de gananciales y adjudicación de los bienes gananciales en el instante anterior a la enajenación de los terrenos se hizo con el propósito de eludir el pago del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos, o lo que es lo mismo en claro fraude de ley. La Sala no comparte este motivo casacional, y previamente debe aclarar que los preceptos aplicables en materia de “fraus legis” tributario no son sólo el artículo 6.4 del Código Civil, que define con carácter general el concepto de fraude de ley, sino también el artículo 24, apartado 2, de la Ley General Tributaria, según su redacción original que dispone: “2. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado”. La Sala considera que en el caso de autos no existe “fraus legis”, sino simple economía de opción, pues de una parte el Código Civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, cuando les convenga, y de otra parte, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales [art. 106.2 a)] declara exentas del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos las adjudicaciones de los bienes gananciales, de modo que don Manuel Francisco P. M., no hizo sino aprovecharse de una exención ejecutable “ope legis”, aunque por el discutible uso de los conceptos tributarios, -exención, en lugar de no sujeción-, se haya producido la exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquirió los terrenos, hasta el momento de su enajenación a un tercero, por don Manuel Francisco P. M., de los terrenos que se le habían adjudicado». Esta es la doctrina que fueron aplicando los distintos Tribunales Superiores de Justicia. Pueden consultarse, por ejemplo: SSTSJ de Madrid, de 3-11-2001 (JT 2002\1023) y de 16-2-2002 (JT 2002\1540), STSJ de Galicia de 26-3-2002 (citada arriba) y la STSJ de Aragón de 27-6-2002 (JT 2002\1351).

no sujeción¹⁰². Esta modificación resulta esencial 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 generación¹⁰³. Resumiendo: para liquidaciones de los gananciales efectuadas a partir del 1-1-2003, los inmuebles adjudicados a los

¹⁰² Como desde el inicio de la regulación del impuesto estaba configurado. Volvemos a leer la STS de 30-3-1999 (referida arriba), done explica que, técnicamente, lo razonable es establecer un supuesto de no sujeción: *«El Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, que dio carta de naturaleza al Arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, dispuso en su artículo 424, como ya hemos dicho, que “no se considerarán transmisiones de dominio a los efectos de este apartado, las aportaciones de bienes a una comunidad hecha por los partícipes, ni las adjudicaciones a los comuneros en los casos de la división total o parcial de la comunidad” (...). Se aprecia claramente que en 1924, el Arbitrio municipal sobre Incremento de Valor difería notoriamente del Impuesto de Derechos Reales, utilizando el Arbitrio Municipal además, correctamente, el concepto de no sujeción. Debe observarse que el artículo 424 no mencionaba específicamente la disolución de la sociedad legal de gananciales, aunque dada su naturaleza de comunidad de bienes, de tipo germánico, se podía perfectamente incluir en este artículo, como así lo hizo años después, la doctrina jurisprudencial de esta Sala Tercera El Decreto provisional de 25 de enero de 1946, que desarrolló las bases 22 a 33 y 48 a 52 de la Ley de 17 de julio de 1945, en la materia relativa a Haciendas Locales, dispuso en su artículo 104, apartado 2, que: “Por el contrario, no se considerarán transmisiones de dominio: a) Las aportaciones de bienes a una comunidad hecha por los partícipes ni las adjudicaciones a los comuneros en los casos de la división total o parcial de la comunidad. b) Tanto al constituirse como al disolverse la sociedad conyugal por los bienes privativos de los cónyuges” (...). El Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, aprobó las normas provisionales para la aplicación de las bases 21 a 34 de la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, referentes a los ingresos de las Corporaciones Locales, y por ello reguló el denominado Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, reproduciendo literalmente en su artículo 89, el apartado 5, de la Base 27ª, referida. Así, se estableció que existía transmisión, lo cual implicaba que la plusvalía se había realizado, que, por tanto, se había cerrado el período impositivo, y consecuentemente devengado el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, para a continuación declarar la plusvalía exenta. Quizás lo procedente, desde el punto de vista de la Ciencia de la Hacienda y de los principios jurídicos que inspiraban el Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, hubiera sido simplemente el declarar que a efectos de este Impuesto, los actos de disolución de la sociedad de gananciales y la consiguiente adjudicación de los bienes gananciales no tendrían la consideración de transmisión, como se había hecho en el pasado, es decir no se realizaría la plusvalía, de modo que no existiría gravamen, pero el período impositivo tendría como hito inicial la fecha de adquisición de los terrenos por la sociedad legal de gananciales, y el hito final sería el de enajenación de los mismos a terceras personas, de manera que así se habría producido simplemente un diferimiento del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, pero obviamente la plusvalía producida tributaría íntegramente»* (FD cuarto).

¹⁰³ GARÍA BERRO, sin embargo, señala la sinrazón del legislador al configurar este supuesto como de no sujeción, ya que la utilización por los contribuyentes de la exención para la elusión del Impuesto no justifica el cambio normativo llevado a cabo por éste, puesto que, en cualquier caso, estamos –dice este autor– ante un supuesto claro de realización del hecho imponible (cfr. GARCÍA BERRO, F.: «El IIVTNU: cuestiones pendientes tras la reforma de la Ley de Haciendas Locales», *Tributos locales*, núm. 34, 2003, pp. 11-30).

cónyuges se incorporan a su patrimonio, a efectos del IIVTNU, como si los hubiesen adquiridos cuando fueron comprados por la sociedad conyugal¹⁰⁴.

En otro orden de cosas y examinando el precepto que regula este supuesto de no sujeción, el art. 104.3, primer párrafo, del TRLRHL, que dispone: «*No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes*», nos llevaría a entender que, aunque la intención en una transmisión sea el pago de los haberes comunes a uno de los cónyuges, con el objeto de compensar el desequilibrio que se produjo en la disolución de gananciales, si quien transmite es uno de aquéllos, no podría declararse no sujeta dicha transmisión, salvo que fuera de aplicación la acción rescisoria por causa de lesión en la liquidación de la sociedad conyugal (conforme a lo dispuesto en los arts. 1.410, 1074 y 1076 del CC), en cuyo caso, seguiría siendo una transmisión realizada por ésta, subsumible en el art. 104.3 TRLRHL. De todo ello nos advierte la DGT en la Consulta vinculante núm. V2962/14 de 3-11-2014 (JT 2014\2051)¹⁰⁵.

¹⁰⁴ Cfr. ROIG SERRANO, M. y RODRÍGUEZ-LORAS DEALBERT, J.: «El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y la sociedad legal de gananciales: cierre del período impositivo», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1, 1992, pp. 948-953. También, en relación con esta materia, resulta interesante: CANO Y ARTESEROS, SILVIA.: «La fiscalidad de las separaciones matrimoniales: especial referencia a las parejas de hecho», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 232, 1, 2002, pp. 3-66 y BOZA RUCOSA, M.: «Novedades en la tributación de la vivienda en las rupturas matrimoniales y de pareja», *Togas*, núm. 65, 2006.

¹⁰⁵ La DGT plantea la siguiente cuestión: «*El consultante y su cónyuge liquidaron la sociedad de gananciales en el año 2006, adjudicándose a cada uno una serie de bienes determinados. Según manifiesta el consultante, no eran conscientes que el valor que daban a unos activos, concretamente a unas acciones que se adjudicó el consultante, era inexistente, toda vez que dichas acciones realmente habían desaparecido a causa de una operación mercantil ideada por esta sociedad y consistente en una reducción de capital, amortización de la totalidad de las acciones e inmediato aumento de capital que, por desconocimiento, no suscribieron. Actualmente es intención de ambos cónyuges proceder a compensar el desequilibrio que se produjo mediante la rectificación de la escritura de disolución de gananciales antes señalada, de tal forma que, no existiendo realmente las acciones que le fueron adjudicadas al consultante, se le adjudiquen dos inmuebles cuya titularidad se adjudicó en su día a su esposa por un valor equivalente a la mitad del valor de las acciones que le fueron erróneamente adjudicadas, lográndose con esta rectificación el equilibrio patrimonial entre las partes. (...) El primer párrafo del apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL dispone que: “No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.”. El Código Civil (CC), por su parte, regula la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales en la sección quinta (artículos 1392 a 1410) del capítulo IV “De la sociedad de gananciales” del Título III “Del régimen económico matrimonial”, señalando el artículo 1410 que: “en todo lo no previsto en este capítulo sobre formación de inventario, reglas sobre tasación y ventas de los*

4.6. Transmisiones de bienes entre cónyuges o a favor de los hijos como consecuencia del cumplimiento de sentencias en casos de nulidad, separación o divorcio

Así lo establece el párrafo segundo del art. 104.3 de la LRHL. Al igual que en el supuesto anterior, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, convirtió este supuesto de exención previsto en la redacción originaria de la Ley reguladora de las Haciendas locales en el art. 106.1 c) en un nuevo supuesto de no sujeción¹⁰⁶

bienes, división del caudal, adjudicaciones a los partícipes y demás que no se halle expresamente determinado, se observará lo establecido para la partición y liquidación de la herencia.” En este sentido, el artículo 1074 del CC establece que: “Podrán también ser rescindidas las particiones por causa de lesión en más de la cuarta parte, atendido el valor de las cosas cuando fueron adjudicadas.” Disponiendo el artículo 1076 del CC que esta acción rescisoria por causa de lesión durará 4 años contados desde que se hizo la partición. En relación con los preceptos arriba transcritos, el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de mayo de 2004 ha establecido en su fundamento de derecho primero que: “(...) La rescisión por lesión de la liquidación está consentida por el Código civil (arts. 1.410 y 1.074) para reparar agravios económicos sufridos en la partición.” (...)” No obstante, dado que la partición se efectuó en 2006, no es posible ejercitar la acción rescisoria señalada en los párrafos anteriores al haber transcurrido más de 4 años desde que se liquidó la sociedad de gananciales, no resultando por tanto de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 104.3 del TRLRHL a la operación descrita por el consultante. En consecuencia, la adjudicación al consultante de los dos bienes inmuebles a los que hace referencia la presente consulta, determinará el nacimiento del hecho imponible del IIVTNU de acuerdo con los artículos 104 y siguientes del TRLRHL».

¹⁰⁶ El ATC de 15-7-2003 (también examinado al inicio de este trabajo) decidió que el establecimiento de esta exención no vulneraba el principio de igualdad ante la Ley en comparación con las transmisiones «mortis causa» entre cónyuges o de padres a hijos: «Dicho lo que antecede, imputa el órgano judicial planteante de la cuestión al art. 106.1.c) LHL la lesión del principio de igualdad ante la Ley, constitucionalmente garantizado en los arts. 14 y 31 CE, por establecer, a su juicio, una discriminación injustificada en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana entre las transmisiones “mortis causa” entre cónyuges o de padres a hijos y las transmisiones “inter vivos” entre cónyuges o de padres a hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias de separación, nulidad o divorcio. Pues bien, dado que –como se ha dicho– desde un punto de vista constitucional sólo están proscritas aquellas desigualdades que introducen una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales, sin necesidad de entrar a analizar la posible inexistencia de una justificación razonable y proporcionada para el trato desigual, es preciso señalar la falta de un término válido de comparación sobre el que articular el juicio de igualdad, lo que debe conducir –como interesa el Fiscal General del Estado– a la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad. En efecto, el órgano judicial compara situaciones disímiles como son, las transmisiones “mortis causa” de bienes inmuebles, de un lado, y las transmisiones “inter vivos” de esos mismos bienes inmuebles como consecuencia del cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio, de otro lado, lo que hace que el término de comparación ofrecido sea inadecuado. Es difícil establecer, pues, una mínima identidad entre los términos de comparación ofrecidos por el órgano judicial sobre los que efectuar un juicio de igualdad. Es más, realmente, el órgano judicial está planteando una supuesta inconstitucionalidad por

4.7. Reparcelaciones que implican la ejecución del planeamiento urbanístico

Para los supuestos de no sujeción vinculados a las reparcelaciones que implica la ejecución del planeamiento urbanístico, tenemos que recordar que, en el caso de juntas de compensación fiduciarias, sencillamente es que no se produce transmisión alguna. De todas formas, el art. 18.7 del Real Decreto Legislativo 2/2008, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Suelo dice: *«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, 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 de 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».*

Ahora bien, esta no sujeción sólo ampara a las aportaciones iniciales y a las adjudicaciones proporcionales a las mismas. Por tanto, los excesos de

omisión, pues el precepto no es inconstitucional, a su juicio, por lo que dice (la exención de las adjudicaciones de bienes inmuebles “inter vivos” como consecuencia de sentencias de nulidad, separación o divorcio), sino por lo que omite (la exención en las transmisiones “mortis causa”). Sin embargo, dicha omisión podrá ser cuestionable desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa, pero en modo alguno supone un caso de inconstitucionalidad por omisión, ya que tal tipo de inconstitucionalidad sólo existe “cuando la Constitución impone al legislador la necesidad de dictar normas de desarrollo constitucional y el legislador no lo hace” (SSTC 74/1987, de 25 de mayo, F. 4; y 87/1989, F. 2. Y en términos similares, la STC 164/2001, de 11 de julio, F. 49). (...) Tampoco puede entenderse relevante, en el contraste entre el precepto cuestionado y el Texto Constitucional, la situación personal o familiar en la que se coloca a un heredero que debe soportar el fallecimiento de un pariente porque, como tantas veces hemos dicho, el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos “no correspondiendo en modo alguno a este Tribunal enjuiciar si las soluciones adoptadas en la Ley aquí impugnada son las más correctas técnicamente”, pues nuestra facultad se limita a “determinar si en el régimen legal del tributo aquél ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE” (SSTC 27/1981, de 20 de julio, F. 4; 221/1992, de 11 de diciembre, F. 4; 214/1994, de 14 de junio, F. 5 y 46/2000, de 17 de febrero, F. 5), lo que no ha ocurrido en el presente supuesto, al representar la declaración de la exención de las adjudicaciones de bienes en los supuestos de nulidad, separación y divorcio, y no así en los de transmisiones “mortis causa” de esos mismos bienes, una opción de política legislativa constitucionalmente viable» (FJ cuarto y sexto).

adjudicación, el pago en especie con suelo de las obras de urbanización, la adjudicación de aprovechamiento a las empresas urbanizadoras en pago de sus servicios, el posible pago en especie al agente urbanizador –si lo hubiere--, etc., son todos ellos casos, en nuestra opinión, sujetos al impuesto.

4.8. Aportaciones o transmisiones realizadas a favor del SAREB y las efectuadas por éste en favor de entidades participadas por dicha sociedad

La Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, ha añadido nuevos supuestos de no sujeción¹⁰⁷. Actualmente, el art. 104.4 del TRLRHL, en su redacción dada por la disposición final octava de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias dispone que no se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. (en adelante, SAREB – coloquialmente denominado «Banco Malo»-) regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos. Tampoco se producirá el devengo del impuesto con ocasión de 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. Ni con ocasión de 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. Asimismo, no se devengará el impuesto por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB, desde ahora) a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima¹⁰⁸.

¹⁰⁷ En la misma línea: art. 4 del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 13/2012, del Consejo de Diputados de Álava, que adapta la normativa tributaria en materia de saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero, y de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

¹⁰⁸ Para VÁZQUEZ FERNÁNDEZ este supuesto de no sujeción plantea una incógnita capital: «¿Qué ocurre, o va ocurrir, con los bienes inmuebles adjudicados a las entidades financieras o

La principal particularidad de este supuesto (como dice la propia LRHL), reside en el hecho de que, en la posterior transmisión de los inmuebles se

*a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREG o popularmente conocido como banco malo) a efectos de los impuestos locales?» (Cfr. VÁZQUEZ FERNÁNDEZ, M.R.: «La tributación local en las daciones en pago de bienes inmuebles», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2013, p. 95). Las consecuencias prácticas que vaticina e incluso confirma de manera empírica son las siguientes: «Resulta nuevamente sorprendente la flamante regulación del apartado 4 del artículo 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo para regular supuestos de no sujeción en el IIVTNU para las transmisiones entre los bancos y el SAREG, en los siguientes términos: (...)Lo que está ocurriendo en la práctica es que los inmuebles que han sido adjudicados a las entidades financieras o el SAREG (que no devenga plusvalía a favor de los ayuntamientos) tampoco han sido cambiados en la Dirección General del Catastro (incumpliendo así la obligación contenida en el art. 13.2 del Real Decreto 1/2004, de 5 de Marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, para que los titulares de los mismos formalicen las declaraciones conducentes a la incorporación en el Catastro Inmobiliario de los inmuebles y sus alteraciones), lo cual implica que no están tributando en el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI). En consecuencia los ayuntamientos seguimos aprobando el recibo de padrón del citado impuesto a nombre del desahuciado, quien volverá a tener deuda en vía ejecutiva pendiente (añadida a la plusvalía que se le liquidó cuando, de ser el caso, debería de habersele liquidado a la entidad sustituta del contribuyente), por un inmueble que ya no posee. Si efectúa el pago en período voluntario habrá asumido un impuesto que no le correspondía. Si no lo paga debería acudir a Catastro con el auto de adjudicación para que ese bien ya no siga constando a su nombre (en cuyo caso «le habrá hecho el trabajo a la entidad financiera»), y si no acude, la Administración desconociendo que ya no es de su propiedad tramitará el procedimiento de recaudación en vía ejecutiva contra el mismo perjudicándole en sus derechos o incluso en la concurrencia de cualquier subvención de servicios sociales u otras que quiera solicitar ya que no estará al corriente de sus obligaciones fiscales. Cuando transcurridos algunos años, y pendientes de ingreso en las arcas municipales los recibos de IBI del inmueble de esos años, la entidad financiera o el SAREG consiga vender a un tercero el citado inmueble, es probable, que el ayuntamiento tenga que anular los recibos que giró a nombre del desahuciado-apremiado porque ya no era titular del bien y le girará al nuevo adquirente los últimos cuatro años no prescritos (si es que ha habido la suerte de que no hayan transcurrido más de cuatro ejercicios económicos), o en su defecto, le girará por derivación por afección al nuevo adquirente la deuda tributaria pendiente que lleva afecta el bien; pero quien no habrá realizado ningún pago a la Administración, incumpliendo todas sus obligaciones como titular del bien mientras lo fue, será la entidad financiera o la SAREG. Algo falla en la normativa vigente cuando en este «gran circuito de transmisiones de bienes inmuebles» la entidad acreedora que obtiene el verdadero beneficio económico o lucro se ha librado de la tributación, trasladándola desde el anterior titular desahuciado hasta el nuevo adquirente: no ha tributado por IIVTNU y tampoco lo ha hecho por el IBI de los ejercicios económicos en los que fue titular del inmueble. Todo lo escrito parece conducir a una única reflexión: ¿Qué podemos hacer y debemos hacer las Administraciones públicas, y en concreto las entidades locales, al amparo de la Ley para evitar el fraude fiscal de las entidades acreedoras financieras? Necesitamos y estamos obligadas a recaudar los ingresos de derecho público que la legislación nos atribuye pero siempre a quien tiene la obligación de pagarlos y contribuir con ello a los principios básicos constitucionales más elementales de justicia fiscal y capacidad económica» (Ididem, p. 96).*

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 efectuada a favor la SAREB, o por esta entidad en favor de entidades participadas directa o indirectamente por la misma en al menos el 50 por ciento del capital. Es decir, lo que se produce, consecuencia obvia de no devengarse el Impuesto, es un diferimiento de la carga fiscal correspondiente al momento ulterior¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Me resulta -como poco- «curiosa» la denominación que se le ha dado a este supuesto de no sujeción y a otros recogidos en normas distintas al TRLRHL (que examinaremos a continuación), en los que las leyes que los regulan lo hacen del siguiente tenor: «no se devengará el impuesto...». Se trata de la «nueva» figura, acuñada por algún que otro autor, del «no devengo». Para ALÍAS CANTÓN «Junto a los tres supuestos de No Sujeción, propiamente dichos, el art. 104 del TRLRHL contempla otro supuesto, algo sui géneris, como es el supuesto de no devengo del Impuesto. Podemos anticipar, que en realidad lo que se produce, en estos supuestos de no devengo del IIVTNU, es un diferimiento de la carga fiscal correspondiente al momento ulterior (...).Según el art. 21.1de la LGT, el devengo es “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal” y que la obligación tributaria principal, según el art. 19 de la LGT, tiene por objeto “el pago de la cuota tributaria”. De tal manera, que si no se produce el devengo, no se produce el nacimiento de la obligación del pago de la cuota de un tributo. Con carácter básico el IIVTNU se devenga, tal y como señala el art. 109 del TRLRHL, 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; y cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión. En definitiva, en los supuestos de no devengo contemplados para el IIVTNU, estamos en presencia de actos sujetos a dicho impuesto, pero que el legislador ha considerado conveniente diferir en el tiempo el nacimiento de la obligación del pago de la cuota tributaria. Dicho diferimiento en el nacimiento de la obligación de pago de la cuota del IIVTNU, podríamos incardinarla, no sin cierta controversia, en el art. 21.2 de la LGT, que nos indica lo siguiente: “La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo”. Si bien es cierto, que sólo un supuesto se encuentra establecido en la Ley del tributo (aportaciones o transmisiones efectuadas a favor de la SAREB por el FROB), mientras que el resto de supuestos se encuentran recogidos en normas distintas al TRLRHL» (cfr. ALÍAS CANTÓN, M.: «La extraña figura del no devengo en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Crónica Tributaria*, núm. 2 (2014), pp. 9, 17 y 18). Otros autores, a mi juicio, sí que han acertado al examinar la naturaleza jurídica de estos supuestos. Así, para RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA «estamos en presencia de un supuesto de no sujeción» (cfr. RUBIO DE URQUIA, J.I. y ARNAL SURÍA, S.: «Ley reguladora de las Haciendas Locales», cit., p. 624). en el mismo sentido se pronuncia COBO OLVERA, T.: «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: incidencia de la no sujeción y exención en la participación de la colectividad en las plusvalías», *Actualidad Tributaria*, núm. 26 (1992), p. 588. Muy acertado está ORÓN MORATAL, para el que «a pesar de no haberse calificado como de no sujeción, tendría los efectos propios de ella, pues su realización no comporta la interrupción del periodo generador el incremento de valor» (cfr. ORÓN MORATAL, G.: Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías», Tecnos, Madrid, 1993, p. 11). Sin embargo, CASADO MERINO parece no estar de acuerdo con que nos encontremos ante un supuesto de no sujeción, considerándolo como de exención de carácter provisional, ya que «la inclusión del supuesto entre los de no sujeción exigiría una configuración forzada del hecho imponible; supondría admitir que el artículo 105 de la LRHL ha quedado modificado por el artículo 15 de la Ley

29/1991, y que a pesar de existir transmisión e incremento de valor, no se realiza el supuesto de hecho porque estamos ante una operación de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad» (cfr. CASANA MERINO, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», cit. pp. 84-85). La STS de 30-3-1999 (RJ 1999\2959) también se dedica, en su Fundamento de Derecho cuarto, a explicarnos que «La expresión "no se devengará" este Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos equivale obviamente a la utilizada desde el Estatuto Municipal de 1924 hasta el Texto refundido de la Ley de Régimen Local de 1955, de "no se considerarán transmisiones de dominio", pues en ambos casos se aplaza el gravamen de la plusvalía producida por todo el período, a la transmisión posterior. Sin embargo el legislador pudo modificar el artículo 106, apartado 1, letra a) de la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, pero lo cierto es que "leges data" no lo hizo». Para la STSJ de Cataluña de 13-1-1998 (JT 1998\133) el supuesto de no devengo del IIVTNU en las operaciones de reestructuración empresarial (regulado, en aquella fecha, en el art. 15.1 Ley 29/199, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas) se debe calificar como supuesto de exención temporal y no como supuesto de no sujeción, ya que, se realiza el hecho imponible, difiriéndose el gravamen de la plusvalía al momento de la posterior transmisión del bien: «Pero el supuesto que se regula en el citado art. 15.1 es el de exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ya que se realiza el hecho imponible, pues existe transmisión e incremento de valor, si bien, en consideración a que el incremento de valor es consecuencia de ciertas operaciones societarias, no se produce el devengo y no nace la obligación tributaria. No obstante, dado que la plusvalía no queda liberada definitivamente, sino que su gravamen se difiere a un momento posterior, cuando se produzca una nueva transmisión del terreno, la exención es de carácter provisional. Por consiguiente, no puede prosperar este primer motivo de recurso» (FD segundo). Sin embargo, la DGT, en Consulta vinculante núm. V1113/13 de 4-4-2013 (JT 2013\1123), habla –como no puede ser de otra forma- de no sujeción: «En relación al incremento de valor que experimenten el resto de terrenos, es decir, aquellos que tengan la consideración de urbanos a efectos del IBI en el momento de la transmisión, en el caso de existir, habrá que tener presente lo dispuesto en el apartado 3 de la disposición adicional segunda del texto refundido del TRLIS, que establece que: "No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del 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 VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad. En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII. No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL)". En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión los terrenos se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 del TRLRHL y se hallen integrados en una rama de actividad». Igualmente, la DGT, en Consulta vinculante núm. V0109/14, de 20-1-2014 (JT 2014\543): «En consecuencia, el no devengo y, por tanto, la no sujeción al IIVTNU, estará condicionada a que a la operación de aportación de rama de actividad planteada le resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal regulado en el capítulo VIII del título VII del TRLIS».

4.9. Supuestos de no sujeción previstos en la legislación especial

4.9.1. Operaciones de reestructuración empresarial

Estamos ante el supuesto de no sujeción al impuesto de las operaciones de reestructuración empresarial: las realizadas al amparo de lo previsto en el capítulo VII del título VII de la Ley del IS, con la sola excepción de las aportaciones no dinerarias de inmuebles que no constituyan ni vayan integrados en una rama de actividad. Así lo dispone la disposición adicional 2ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS, en adelante)¹¹⁰. Así pues, cuando el inmueble aportado forme parte de una rama de actividad, la aportación no dineraria especial realizada al amparo del artículo 87 LIS se calificará como una operación no sujeta al IIVTNU. Sin embargo, dicha no sujeción decaería, estando la operación sujeta y no exenta, cuando se trate simplemente de la aportación de inmuebles no integrados en una rama de actividad. En tal hipótesis, la operación podría aprovecharse del régimen de neutralidad previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS, pero no contaría con beneficio alguno en el IIVTNU.

Por lo que hace al concepto de rama de actividad, el mismo se define en el apartado 4 del artículo 76 LIS en los siguientes términos: «*Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios*» (art. 76. 4 LIS). Dicho concepto ha sido exhaustivamente depurado por la

¹¹⁰ Es el supuesto que recoge la STSJ de Andalucía –Granada- de 10-3-2003 (ya citada): aportación no dineraria que *sí constituye rama de actividad*: «*Para pasar a enjuiciar la segunda de las operaciones descritas arriba, esto es, aquella en virtud de la cual la sucursal en España de “BAY INVESTMENTS, LTD” se incorpora como rama de actividad no dineraria a “BAY HOLLAND, BV” es necesario recordar que la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, invocando un principio de neutralidad fiscal, considera que las transmisiones de terrenos operadas en el contexto de aportaciones no dinerarias de ramas de actividad, no devengan el Impuesto Municipal que estamos analizando, y debemos aclarar que el artículo 2.3 de la Ley en último lugar citada, considera como aportación no dineraria de rama de actividad la operación por la cual, una entidad, sin ser disuelta, aporta a otra una o más ramas de actividad mediante la entrega de valores representativos de capital social de la entidad adquirente. Desde esta perspectiva, por lo tanto, poco hay que reprochar a la operación en virtud de la cual, “BAY INVESTMENTS, LTD” decide incorporar a “BAY HOLLAND, BV” su establecimiento permanente en España con todos sus elementos, incluidos los terrenos de los que es titular en el término municipal de Cuevas de Almanzora, operación que como ya se ha indicado, no devenga el pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos por establecerlo así el artículo 15 de la Ley 29/1991» (FD cuarto).*

jurisprudencia¹¹¹, que se ha planteado principalmente la cuestión de si la rama de actividad tiene que existir ya en la entidad aportante o si, por el contrario,

¹¹¹ Al margen de esta definición legal, el Tribunal Supremo ha sido minucioso al delimitar judicialmente el concepto de «rama de actividad». Su doctrina se resume a la perfección en la STS de 20-7-2014 (RJ 2014\5295): *«El concepto "rama de actividad" aparece en la Directiva 90/434/CEE, que lo define en su artículo 2.i) como el "conjunto de elementos de activo y de pasivo de una división de una sociedad que constituyen, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios". En el ordenamiento interno el apartado 4 del artículo 97 de la LIS, según redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece que: "4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios...". Así pues, y atendiendo al precepto transcrito, sólo aquellas operaciones de escisión en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la LIS. Ahora bien, como advertía la resolución del TEAC, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente vaya a desarrollar de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. En consecuencia, en la medida en que el patrimonio segregado determine la existencia de una explotación económica en sede de la sociedad transmitente, que se aporta a la entidad adquirente, de tal manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, dicha operación cumpliría los requisitos formales del artículo 97 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VIII. Es necesario, pues, que exista una organización empresarial diferenciada en la transmitente para llevar a cabo la gestión de la actividad económica, que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. A la luz de la exigencia ahora analizada, la DGT, en su consulta vinculante de fecha 27 de diciembre de 2002 (V0073-02), afirma que "...cuando el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente se estará ante una rama de actividad a los efectos que aquí nos ocupan. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos de "rama de actividad" y de "unidad económica", de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Por consiguiente, sólo en la medida en que cada patrimonio a escindir constituya una unidad económica autónoma diferenciable del resto del patrimonio de la entidad a escindir la escisión subjetiva planteada podría acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores...". La jurisprudencia de esta Sala y Sección se ha pronunciado ya sobre la **cuestión** aquí controvertida de si para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente o si basta que sean susceptibles de determinar dicha explotación de forma autónoma en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad. En la sentencia de 29 de octubre de 2009 (casa. 7162/2004) la discrepancia entre las partes radicaba --al igual que en el presente recurso-- en que la recurrente, a diferencia de la Administración, entiende que para que pueda hablarse de rama de actividad no es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente siempre que sean susceptibles de determinar dicha explotación de forma autónoma en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad. Pues bien, después de transcribir el apartado 4 del artículo 97 de la LIS 43/1995, la sentencia decía: La rama de actividad ha de*

reunir los siguientes requisitos: a) Ha de tratarse de un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas. b) El conjunto de elementos patrimoniales ha de ser de activo y pasivo. c) Ha de tratarse de una rama de actividad de la propia sociedad aportante. d) Los bienes han de formar una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras. e) Ese conjunto de bienes ha de ser capaz de funcionar por sus propios medios. f) La rama de actividad ha de existir cuando se realiza la aportación; no basta que se trate, meramente, de una suma de elementos patrimoniales que potencialmente puedan llegar, en un futuro, a constituir una unidad económica autónoma. g) La sociedad que recibe los bienes debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación. Así pues, solo aquellas aportaciones en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial de exención. Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Los requisitos enunciados resultan tanto del tenor de la Directiva Comunitaria como de la legislación interna aplicable a las operaciones consideradas. Téngase en cuenta, como dice el Abogado del Estado, que de lo que se trata es de facilitar operaciones de reestructuración empresarial, no de conceder exenciones por transmisiones de elementos patrimoniales aislados. Si aplicásemos la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los Impuestos indirectos sobre las transmisiones patrimoniales y no sólo a las transmisiones que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que persigue la Directiva considerada. Siguiendo el razonamiento de la parte recurrente, cualquier empresa que adquiera uno o varios elementos patrimoniales aislados, lo hace para incorporarlos a su proceso empresarial, esto es, a su actividad social; de modo que como potencialmente esos elementos patrimoniales aislados pueden llegar a acoplarse a la actividad principal, o a una de las ramas de actividad de la sociedad o empresa adquirente, bastaría con ello para aplicar la exención pretendida; lo que obviamente no constituye el fundamento ni la finalidad de la exención que estamos examinando. Téngase en cuenta, además, el principio de interpretación estricta de las normas reguladoras de las exenciones tributarias, como la que aquí nos ocupa. La sentencia de 21 de junio de 2010 (casa. 5045/2005) consideró también necesario que la rama de actividad existiese como tal en el patrimonio de la sociedad transmitente. Después de recordar que en la sentencia de 29 de octubre de 2009 dijimos que tanto la Administración como los Tribunales económico-administrativos entendieron que para que pueda hablarse de rama de actividad es preciso que los elementos aportados constituyan una explotación económica autónoma de manera efectiva en la entidad transmitente y en sede de la entidad adquirente de la rama de actividad, decía lo siguiente: “La Ley 29/1991 transpuso al ordenamiento interno, entre otras, la Directiva 90/434/CEE. Esta norma de derecho comunitario, que dispuso para las fusiones, escisiones, canjes de acciones y aportación de activos un régimen tributario singular, obligando a los Estados miembros a no gravar las plusvalías determinadas por la diferencia entre el valor real y el fiscal de los elementos transferidos del activo y del pasivo (arts. 4, 5 y 6, en relación con el 9), definió la aportación de activos [artículo 2 .c)] en los términos después recogidos por el artículo 2.3 de la Ley 29/1991 y la rama de actividad [artículo 2.i)] como el conjunto de elementos del activo y del pasivo de una división de una sociedad que constituyan desde el punto de vista de la organización una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Estas definiciones fueron recogidas también en el artículo 97, apartados 3 y 4, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades”. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 15 de enero de 2002, Andersen og Jensen (asunto C.43/00), ha recordado que la aplicación de la Directiva a una aportación de activos exige que ésta se refiera al conjunto de los elementos de activo y de pasivo relativos a una rama de actividad, es

también sería aplicable el régimen especial a la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una rama de actividad en la entidad adquirente, aunque no lo fuese en la transmitente, decantándose por la primera de las alternativas.

Requisitos para que las aportaciones no dinerarias especiales de ramas de actividad puedan acogerse al régimen de diferimiento del capítulo VII: estimación directa + contabilidad ajustada al C. c Por otra parte, los requisitos exigidos por el artículo 87 LIS para que sea aplicable el régimen especial de neutralidad consisten en que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español, que la persona o entidad aportante, como consecuencia de la aportación, llegue a tener, al menos, el 5 por 100 de los fondos propios de la que recibe la aportación y, por último, que los bienes aportados se encuentren afectos a actividades económicas que lleven contabilidad ajustada al Código de Comercio ¹¹².

decir, a un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios, idea que implica la transferencia de todos los elementos del activo y del pasivo inherentes a una rama de actividad (apartados 24 y 25). En relación con la noción de actividad autónoma, ha indicado que debe apreciarse, en primer lugar, desde el punto de vista del funcionamiento (los activos transferidos deben poder funcionar como una empresa autónoma, sin necesidad a tal fin de inversiones o aportaciones adicionales) y sólo en segundo lugar desde el punto de vista financiero, tarea que corresponde a los jueces nacionales (apartados 35 y 37). Esta misma idea está presente en la sentencia de 13 de octubre de 1992, Commerz Credit Bank, citada por la entidad recurrente, donde se alude al concepto de rama de actividad como a cualquier parte de una empresa que constituya un conjunto organizado de bienes y de personas que contribuyan a realizar una actividad determinada, añadiendo nada más que para ello no resulta menester que esa parte goce de personalidad jurídica propia (apartados 12 y 16). La idea clave es, pues, la de la autonomía operativa, como se cuidó de precisar el propio Tribunal de Justicia en la sentencia de 13 de diciembre de 1991, Muwi sentencia de 13 de diciembre de 1991, Muwi Bouwgroep (asunto C.164/90, apartado 22). Este marco normativo y jurisprudencial nos ha permitido afirmar en el punto 5 del fundamento jurídico 6º de la repetida sentencia de 29 de octubre de 2009 que para hablar de "rama de actividad" en el sentido expuesto se requiere (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación» (FD tercero).

¹¹² La SJCA núm. 6 de Barcelona, de 3-7-2013 (JT 2014\639), en su Fundamento de Derecho sexto, aclara que procede la no sujeción aunque –y, por tanto, no es un impedimento para ello– los libros de contabilidad no estén legalizados, siempre que la contabilidad se ajuste a los términos previstos en el Código de Comercio: «(...) el artículo 94.2 (**Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo**) dispone: "El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio ". Además, el artículo 25 del Código de Comercio establece: "todo

Hay que tener en cuenta también que la aplicación de este régimen especial está condicionada a la existencia de algún motivo económico válido que justifique la operación, sin que en ningún caso tal justificación pueda encontrarse en la mera ventaja fiscal. Esta valoración habrá que realizarla atendiendo a los datos de cada caso particular, buscándole a la operación de reorganización una lógica económica. Pues bien, la competencia para *valorar si la operación tiene motivos económicos válidos*, en principio, hay que entender

empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario." Finalmente, el artículo 27 del Código de Comercio señala: "1. Los empresarios presentaran los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro (...). 2. Será válida sin embargo la realización de asientos y anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadradas correlativamente para formar los libros obligatorios, lo cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio". Este último precepto debe analizarse teniendo en cuenta, por una parte, lo que dispone el artículo 19 del Código de Comercio según el cual: "1. La inscripción en el Registro Mercantil será potestativa para los empresarios individuales, con excepción del naviero. El empresario individual no inscrito no podrá pedir la inscripción de ningún documento en el Registro Mercantil no aprovecharse de sus efectos legales". Por otra lo previsto por el artículo 4 del Reglamento del Registro Mercantil, según el cual: "1. La inscripción en el Registro Mercantil tendrá carácter obligatorio. Salvo en los casos en que expresamente se disponga lo contrario. 2. La falta de inscripción no podrá ser invocada por quien esté obligado a procurarla". De estos preceptos se deduce que: "... que la obligación de llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto por el Código de Comercio se limita a lo previsto por el artículo 25 del Código de Comercio, por cuanto que es éste el que establece los requisitos necesarios que debe tener la contabilidad del empresario. Por tanto, el hecho de que los libros de contabilidad del sujeto pasivo correspondientes a la actividad económica no se encuentren legalizados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27 del Código de Comercio, no significa que las operaciones realizadas por el sujeto pasivo quedaran excluidas de un determinado régimen especial, siempre que la contabilidad se ajuste a los términos previstos del artículo 25 anteriormente señalado. Sin perjuicio de las consecuencias que en ámbito mercantil o en cualquier otro ámbito se pudieran producir." (Consulta nº V1689/2010 de 23 de julio (EDD2010/205982). O como también concluye la consulta vinculante 157/2009, de 7-1-2009: "El hecho de que los libros de contabilidad del sujeto pasivo correspondientes a la actividad económica no se encuentren legalizados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 27 del Código de Comercio, no significa que la operación de aportación de dineraria analizada se quede excluida de la aplicación del régimen fiscal especial, siempre que la contabilidad se ajuste a los términos previstos en el artículo 25 del Código de Comercio anteriormente señalado." En nuestro caso consta que durante los ejercicios 2007 y 2008 la Sra. Carolina llevó un libro diario, un libro de balances, un libro de facturas emitidas y otro de facturas recibidas, por lo que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 25 del C Comercio y los criterios contenidos en las consultas tributarias a las que se ha hecho referencia procede estimar el presente recurso y anular la resolución impugnada por cuanto el hecho de que los libros de contabilidad no estuviesen legalizados no es óbice para la aplicación del régimen fiscal especial al que nos referimos» (la negrita es mía).

que corresponde a la si la AEAT, a efectos de la tributación en el IS, considera que existen motivos económicos válidos para que la operación pueda acogerse al régimen de neutralidad previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS, habrá que entender que los mismos existen también a efectos del IIVTNU, sin que la Administración municipal pudiera cuestionar dicha valoración¹¹³.

¹¹³ V.gr., la STSJ de Cataluña de 5-6-2013 junio (JUR 2013\354168) trata la cuestión de la siguiente manera: «El Juzgador de instancia analizando todos los elementos de prueba existentes en el expediente administrativo estima la pretensión de la entidad NUPA SA y recalca en la sentencia la existencia de la consulta vinculante de la DGT. La escritura pública a la que alude el organismo apelante de fecha 29 de noviembre de 2007 no ha sido, como dice el citado organismo, ni omitida ni ignorada por el Juzgador sino que considera que los documentos probatorios existentes y valorados en su conjunto no han desvirtuado la conclusión alcanzada por la administración tributaria, otra cosa que se haya alcanzado una conclusión distinta de la querida por aquel. En los antecedentes de la consulta tributaria se expone de manera detallada a la Administración Tributaria la situación respecto a la actividad de arrendamiento que la entidad transmitente lleva a cabo alquilando alguno de sus inmuebles, en concreto el que se refiere a la liquidación de autos, a la entidad adquirente NUTREXPA SL incluyendo en la consulta organigramas de titularidades y señalando que la beneficiaria de la aportación destinará los inmuebles transmitidos tanto a su propia actividad como a la actividad de alquiler a terceros y que el conjunto patrimonial aportado constituye una rama de actividad de la entidad NUPA, por lo que no puede admitirse lo señalado por la entidad apelante que no se expuso claramente tal situación, como es de ver en el escrito formulando la consulta obrante a los folios 329 y siguientes del expediente administrativo. La conclusión a que llega la Sala tras un examen de la documentación resulta coincidente con la del Juzgador de Instancia por cuanto con la aportación realizada se aumenta la capacidad productiva a efectos de acometer nuevas inversiones y realizar nuevas actividades susceptibles de generar una mayor rentabilidad global y mejorar su estructura financiera, circunstancias que fueron estimadas por la propia Administración en la citada consulta señalando que con ello "resultará un nuevo conjunto más rentable, con mayor solvencia y mejor estructura financiera así como con superiores capacidades para afrontar nuevos proyectos empresariales". Así ha sido admitido por la propia DGT en diferentes consultas como la Consulta nº V2186/2010 de 1 octubre 2010 que en el que se señala que " que la operación de aportación de rama de actividad se realiza con la finalidad de especializar la gestión de cada tipo de negocio, permitiendo al grupo concentrar sus recursos y esfuerzos de forma ordenada en el desarrollo de la actividad a llevar a cabo por cada subgrupo, separando los riesgos inherentes a cada una de las actividades que, como consecuencia de la aportación de rama de actividad, serán asumidos por la filial subholding. Asimismo, se pretende potenciar las distintas líneas de negocio que ya existían, con una mejor organización de las distintas actividades. Estos motivos se pueden reputar como económicamente válidos a los efectos del artículo 96.2 del TRLIS". Ha de coincidirse, por tanto, con la conclusión alcanzada por la sentencia de instancia, lo que conlleva rechazar el recurso municipal de apelación» (FD cuarto). La Consulta de La DGT citada (núm. V2186/2010 de 1-10-2010), resumía esta cuestión «adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 96.2 del TRLIS, según el cual: "2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal (...)". Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio

social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial (...). La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada». Ni que decir tiene que esta cuestión ha generado una nutrida doctrina administrativa y así, por ejemplo, la DGT ha generado un prolífico catálogo de resoluciones sobre la existencia de motivos económicos válidos que permitan aplicar este régimen especial. Pueden consultarse, sobre el asunto, por ejemplo, las recientes Consultas vinculantes núm. V0150/15, de 19-1-2015 (JUR 2015\101996), núm. V0170/15, de 19-1-2015 (JT 2015\715), núm. V0319/15, de 28-1-2015 (JUR 2015\119887), núm. V0562/15, de 12-2-2015 (JUR 2015\137122) y núm. V0570/15, de 12-2-2015 (JUR 2015\13715) en la que la DGT apostilla lo siguiente: «Adicionalmente, el artículo 89.2 de la LIS dispone que el régimen fiscal especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS no se aplicará "cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. "Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activo, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral. Por el contrario, cuando la causa que impulsa la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial. En el escrito de consulta se indica que estas operaciones se realizan con la finalidad de conseguir un ahorro de costes mediante la simplificación administrativa y de obligaciones mercantiles, gracias al mejor control de las actividades y a la especialización; dotar a la entidad de una mayor agilidad e independencia en la toma de decisiones; así como racionalizar los recursos humanos y los servicios administrativos. Estos motivos se consideran económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS».

4.9.2. Disolución con liquidación de sociedades transparentes y patrimoniales

Régimen especial de disolución con liquidación de las sociedades transparentes. En el año 2003 se produjo la desaparición en el IS del régimen especial de las sociedades transparentes, de forma que dichas sociedades pasaron a tributar en el régimen general del IS o bien en el nuevo régimen especial de las sociedades patrimoniales. Este cambio legislativo motivó que la Disposición Transitoria 16^a del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS) dispusiera un régimen especial para la disolución con liquidación de aquellas sociedades transparentes que no quisieran pasar al régimen general del impuesto o al nuevo régimen de las patrimoniales. Y uno de los beneficios que se dispuso para esa liquidación era la no sujeción al IIVTNU de la adjudicación de inmuebles urbanos a los socios como cuota de liquidación: *«No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que éstos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga»* [disposición transitoria 16^a.2.b) TRLIS]. Poco después, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, derogó también el régimen especial de las sociedades patrimoniales, habilitando un régimen especial de disolución y liquidación para las mismas similar al establecido en su día para las transparentes y con la misma no sujeción al IIVTNU de las adjudicaciones que se efectuaran a los socios de inmuebles urbanos de la patrimonial como cuota de liquidación [disposición transitoria 24^a.2.b) TRLIS]. En relación con este régimen especial que afectó a la liquidación de transparentes y patrimoniales, hay que hacer las siguientes observaciones:

- No afectó a las transmisiones que hiciera la sociedad para monetarizar su activo dentro del proceso de liquidación de la sociedad.
- Afectó a las adjudicaciones in natura de la cuota de liquidación con inmuebles sujetos al impuesto. Por tanto, en las posteriores transmisiones que hagan los socios de los inmuebles adjudicados, tendremos que tomar como fecha inicial de generación del incremento de valor del terreno la de su adquisición por la sociedad.
- Si lo que se adjudicó al socio fueron inmuebles no urbanos, entonces sí se consideró que hubo una transmisión no sujeta al IIVTNU, no como beneficio del régimen especial de liquidación, sino por la naturaleza no urbana del terreno transmitido. En consecuencia, esos terrenos se incorporaron al patrimonio del socio con una fecha de adquisición a todos los efectos coincidente con la de la liquidación de la entidad.

4.9.3. Supuestos de creación de sociedades anónimas deportivas

La Disposición Adicional vigésima sexta, apartado 3, de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, dispone que no se devengará por las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que se realicen como consecuencia de las operaciones relativas a los procesos de adscripción a una Sociedad Anónima Deportiva de nueva creación, siempre que se ajusten a las normas previstas en la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte y RD 1084/1991, de 5 de julio, (derogado por el RD 1251/1999, de 16 de julio, con excepción de las Disposiciones Transitorias).

Como consecuencia de ello, esta norma establece que *«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 del valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada del proceso de adscripción»*; es decir, se produce el diferimiento de la carga fiscal correspondiente al momento ulterior en que transmite: 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 del valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada del proceso de adscripción, como única ventaja tributaria. Por lo demás, se ordena que no sea de aplicación, en tales casos, la compensación a las Entidades locales que venía establecida en el artículo 9.2 de la LHL de 1988, hoy en día del TRLRHL.

4.9.4. Supuesto de disolución con liquidación de sociedades civiles bajo el régimen fiscal transitorio regulado en la Ley 26/2014

La Ley 27/2014, con efecto para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1-1-2016, ha cambiado el tratamiento dispensado tradicionalmente a las sociedades civiles en la imposición sobre la renta. De estar en todo caso incluidas en el ámbito de aplicación del régimen de atribución de rentas, pasamos a diferenciar entre las sociedades civiles con objeto civil, que no ven modificado su tratamiento, y las sociedades civiles con objeto mercantil para las que el cambio consiste en convertirlas en sujeto pasivo del IS. Todo ello con independencia de si efectivamente son posibles estas sociedades civiles con

objeto mercantil, ya que quizás su calificación más adecuada sería la de sociedades mercantiles colectivas¹¹⁴.

¹¹⁴ Sobre este particular, podemos leer la siguiente reflexión de PEREZ ROYO, Ignacio: «En esta nueva regulación, el legislador fiscal ha obviado el problema jurídico de si son posibles las sociedades civiles con objeto mercantil. Se ha limitado a constatar su existencia formal en nuestro tráfico jurídico y ha decidido sujetarlas al IS, sin necesidad de recurrir a la alternativa de recalificar tales entidades como sociedades colectivas, que sería su verdadera naturaleza. Como dice Paz-Ares en su espléndido comentario al art. 1670 CC, refiriéndose a la figura de la sociedad civil con objeto mercantil, “*constituye un monstruum jurídicamente imposible... n este sentido hemos de recordar que así como para el ejercicio de actividades civiles no hay reserva de tipos civiles (art. 1.670 CC), el ejercicio de la actividad mercantil no puede llevarse a cabo fuera del rigor y las garantías de los tipos mercantiles (este es precisamente el sentido del art. 112 C de C). Una sociedad con objeto mercantil que las partes constituyan apelando al tipo de la sociedad civil ha de considerarse, pues, como sociedad colectiva (v., en este sentido, la impecable RDGR 16-V-91). El carácter general de este tipo dentro del tráfico mercantil hace que absorba las manifestaciones atípicas, y la sociedad civil para fines mercantiles lo es*”. Este nuevo planteamiento del legislador fiscal de convertir en contribuyente del IS a las sociedades civiles con objeto mercantil va a originar en la práctica un problema de calificación en relación con las comunidades de bienes que explotan una empresa. Es evidente que en el censo de empresarios de la AEAT hay muchas entidades dedicadas a una explotación económica y, por lo tanto, censadas como empresario pero que tienen atribuido un CIF como comunidad de bienes. ¿Tales entidades se pueden calificar realmente como comunidades? Nuestro Derecho Civil piensa en el pro indiviso o comunidad de bienes como una situación estática, no encaminada al desarrollo de una actividad. Volvamos a Paz-Ares, en este caso en su comentario al art. 1669 CC, del que podemos extraer las siguientes reflexiones: “*La distinción entre sociedad y comunidad sólo es problemática allí donde ambas figuras pueden coexistir, es decir, en los casos en los que el contrato de sociedad configura una sociedad interna. Si el contrato ha dado lugar a una sociedad externa los fenómenos de sociedad y comunidad son incompatibles. El problema se plantea frecuentemente en relación a las llamadas comunidades societarias que explotan una empresa bajo una razón unificada en el tráfico (...; en la práctica abundan formularios de comunidades de bienes de esta naturaleza, cuya primera cláusula es significativa: “Los comparecientes constituyen por este acto una comunidad de bienes, que girará en el tráfico con la antefirma ..., vocablos que podrán, cumplidos los trámites legales, componer nombre comercial o rótulo de establecimiento”; la cláusula siguiente suele determinar el objeto empresarial, etc...)*. A nuestro juicio, sin embargo, la llamada comunidad de bienes como forma de organización de la empresa colectiva, aunque haya obtenido carta de naturaleza en el derecho fiscal ... o en el derecho laboral ..., que la ha obtenido por simples razones de evitar el fraude, constituye un monstruum jurídico que hay que desterrar de nuestra praxis negocial. Tales organizaciones, de comunidades, solo tienen el nombre. Son sociedades externas y por tanto personificadas (el carácter externo de la sociedad se desprende con toda evidencia del propósito de actuar unificadamente en el tráfico. Esta recalificación ha tratado de impedirse en ocasiones invocando el principio de autonomía privada. En la sociedad, se dice, los socios quieren aportar bienes a fin de constituir un patrimonio separado. Por ello –se agrega– para que haya sociedad no basta con que varias personas utilicen los bienes comunes para el ejercicio de una empresa; se requiere además que las partes hayan querido el cambio que deriva, en la condición jurídica de los bienes, de su aportación a la sociedad; se requiere, en otras palabras, la transformación de la copropiedad en propiedad individual de la sociedad. Esta tesis no puede compartirse. A lo sumo habrá que discutir si la aportación se hace quoad usum en lugar de quoad dominium. Normalmente, si el objeto es mercantil, habrán de considerarse sociedades colectivas irregulares, y si el objeto es civil, sociedades civiles. La calificación y aun el intento empírico de las partes de permanecer como comunidad de bienes no

Este cambio legislativo ha determinado que la Ley 26/2014 incorpore una nueva Disposición Transitoria 19ª a la Ley del IRPF, estableciendo un régimen especial de disolución con liquidación para aquellas sociedades civiles con objeto mercantil que no deseen convertirse en sujeto pasivo del IS. Para ello, deberán acordar su disolución en los primeros seis meses de 2016, y completar las operaciones de liquidación en el plazo máximo de seis meses desde la adopción del acuerdo. De acogerse a tal posibilidad, las operaciones de liquidación de la sociedad tendrán el mismo tratamiento fiscal que en su día tuvieron la liquidación de las sociedades transparentes y las patrimoniales. En lo que aquí nos interesa, la posible adjudicación a alguno de los socios de inmuebles de naturaleza urbana, se calificará como operación no sujeta al IIVTNU y, por lo tanto, los inmuebles se incorporarían al patrimonio del socio con la misma antigüedad que tuviesen en el patrimonio de la sociedad, lo que provocará, en definitiva, que en el futuro tribute en la cabeza del socio la plusvalía generada hasta el momento de la disolución de la sociedad que se consideraría no sujeta con arreglo al régimen especial. Ahora bien, si lo que se le adjudicara al socio fuese un terreno rústico, ya sabemos que no entraría en juego el supuesto de no sujeción previsto en el régimen especial y, por lo tanto, sí se entendería efectuada la transmisión y esa sería la fecha inicial de cómputo de un posible incremento de valor del terreno en el futuro si llegara a adquirir la condición de urbano.

Como último supuesto de no sujeción al IIVTNU extra TRLRHL, vamos a anotar éste de las transmisiones de inmuebles como consecuencia de la disolución y liquidación de sociedades civiles con objeto mercantil. Y es que la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS, en adelante) introduce un nuevo planteamiento en relación con la tributación de las sociedades civiles.

Hasta ahora, todas las sociedades civiles no tenían la consideración de sujetos pasivos del IS ni de contribuyentes del IRPF y las rentas obtenidas por las mismas eran objeto de atribución a sus socios mediante el régimen de atribución de rentas regulado en la Ley del IRPF.

Sin embargo, teniendo en cuenta que existen determinadas sociedades civiles que tienen objeto mercantil, se ha decidido distinguir entre las sociedades

puede prosperar. Las relaciones externas han de someterse imperativamente a la normativa societaria. Razones tanto conceptuales, como de política jurídica, impiden admitir la actuación en el tráfico de las comunidades”. A nuestro entender, es verosímil que antes o después acabe planteándose en la práctica la posible recalificación de estas comunidades societarias, a efectos de sujetarlas al IS. Y no sería descabellado que el problema se plantease igualmente para las comunidades hereditarias sobre establecimientos mercantiles» (Cfr. PÉREZ ROYO, I.: en la obra colectiva «Curso de Derecho Tributario. Parte especial» Tecnos, Madrid, 2015, pp. 349-350).

civiles que no lo tengan, las cuales seguirán tributando como hasta ahora en virtud del régimen de atribución de rentas, y las sociedades civiles que tengan objeto mercantil, que pasan a tener la consideración de sujetos pasivos del IS y a tributar de acuerdo con el régimen general de tributación regulado en el citado Impuesto.

Así lo indica la propia Exposición de Motivos de la nueva Ley del IS y lo corrobora la letra a) de su artículo 7.1, que establece que serán contribuyentes del IS, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

Esta nueva consideración del régimen fiscal de las sociedades civiles ha dado lugar a la modificación de la Ley del IRPF, cuyo artículo 8 ha sido objeto de modificación para señalar que no tendrán la consideración de contribuyentes las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Es decir, no serán contribuyentes ni del IS ni del IRPF las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, las cuales seguirán tributando, como hasta ahora, bajo el régimen de atribución de rentas.

La modificación comentada entrará en vigor el 1 de enero de 2016, razón por la que junto a la misma se han regulado dos concretos regímenes transitorios:

- Régimen de disolución y liquidación de sociedades civiles en 2016 (nueva disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF).
- Régimen de las sociedades civiles y sus socios a los que hubiese resultado el régimen de atribución de rentas en los términos de la Sección 2ª del Título X de la Ley del IRPF en períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2016 y pasen a tener la consideración de sujetos pasivos del IS a partir de dicha fecha (nueva disposición transitoria trigésima segunda de la nueva Ley del IS y nueva disposición transitoria trigésima de la Ley del IRPF).

La nueva disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF, redactado por el art. 1. 91º de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, establece un régimen fiscal especial, *de carácter optativo*, para aquellas sociedades civiles que decidan acordar su disolución y liquidación en 2016 (siempre que cumplan una serie de requisitos), en el que destaca que : *«No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga»*.

4.10. Cesiones gratuitas y obligatorias de aprovechamiento no susceptible de apropiación privada

Este era un supuesto de no sujeción al que se refería expresamente la regulación anterior del impuesto (art. 356 del Real Decreto Legislativo 781/1986), pero sobre el que guarda silencio la vigente LRHL, lo que ha provocado posiciones encontradas en los TSJ. Así, por ejemplo, la STSJ de Andalucía –Granada—de 26-1-1998 (JT 1998\62) se inclina por seguir entendiendo aplicable el supuesto de no sujeción, si bien en el caso concreto enjuiciado la rechaza al no estar acreditado que se trate de una cesión obligatoria. En el FD cuarto de esta sentencia podemos leer lo siguiente: *«Frente a la específica consideración que merecía la cesión gratuita de superficies en la legislación reguladora del Impuesto inmediatamente anterior, ..., la vigente Ley 397/1998 (artículos 105 y siguientes) guarda silencio a propósito del tratamiento fiscal que le corresponde a tales cesiones, pero entiende esta sala que tal silencio no puede, de ningún modo, ser interpretado en el sentido de que tales cesiones deben quedar sometidas a gravamen, sino antes al contrario, mantenemos su no sujeción siempre que concurren las causas que ya determinara el Tribunal Supremo en reiterados pronunciamientos, del que colegimos aquí su Sentencia de 30 de marzo 1996, al indicar que la referida cesión debe haber sido realizada en forma obligatoria y gratuita –esto es, sin contraprestación económica, o mecanismo instrumental de reparcelación, compensación, expropiación, etc.—siempre que, además, las condiciones de la cesión se hubieren concertado antes del devengo del tributo./ Mantenemos que se trata de un supuesto de no sujeción tributaria –no como antes, como una deducción del incremento de valor experimentado como consecuencia de la transmisión del terreno—porque las cesiones gratuitas no benefician al propietario de los terrenos que los enajena, sino a la comunidad sobre la que revierten los terrenos cedidos...»*. Distinto es el criterio de la STSJ de Cataluña de 18-12-2000 (JT\2001\597) que, tras comparar la distinta configuración del IIVTNU y su antecesor el IIVT y citar la jurisprudencia existente al respecto con referencia expresa, por cierto, a la sentencia del TSJ de Andalucía que acabamos de comentar, llega a la siguiente conclusión: *«A juicio de esta sala, y a salvo la posibilidad de impugnación indirecta de las valoraciones catastrales que sirvan de base para calcular el incremento del valor ex artículo 108.2 LHL, podrá existir un supuesto de no sujeción al impuesto de las superficies ya cedidas con anterioridad al devengo por la sencilla razón de que las mismas no serán objeto de la transmisión sujeta, al haber salido ya del patrimonio del transmitente y haber pasado al patrimonio municipal. Pero si, como es el caso, es objeto de transmisión la totalidad de la*

finca, cuya valoración catastral total ascendía a 70.502.257 pesetas (correspondiendo al valor del suelo 52.380.858 pesetas), según el recibo del IBI incorporado a la escritura, y la transmisión se produjo a través de los cheques conformados que se reseñan por el importe total de 321.000.000 de pesetas, es obvio que no puede concurrir ningún motivo de impugnación del valor catastral, que ha de fijarse tomando como referencia el valor de mercado sin que pueda excederse del mismo (artículo 66.2 LHL). Siendo esto así, no cabe estimar ajustada a derecho la sentencia de instancia que, ello no obstante, rebaja en un 21,9 % el importe de la liquidación por ser éste el porcentaje que representa la superficie que había de cederse obligatoria y gratuitamente, tal y como fue efectivamente cedida con posterioridad por los compradores. Es obvio que la transmisión se refirió a la totalidad de la finca y a las facultades dominicales sobre toda ella, incluidas las relativas a la parte de la finca que se hallaba ya fuera de ordenación por la concreción de la cesión para viales, que se citan en el recurso de apelación del Ayuntamiento demandado, no obstante quedar reflejada la afectación urbanística en cuestión y, por ello, tenida sin duda en cuenta al fijarse el precio de la venta, superior en casi cinco veces al total catastral. La mutación en la titularidad respecto de los terrenos cedidos a que se refiere la sentencia de instancia no se produjo por tanto sino con posterioridad a la transmisión sujeta al impuesto. En consecuencia, con el actual régimen legal, resulta indudable que, de ser de alguna aplicación el régimen anterior de exclusión de superficies de cesión gratuita y obligatoria y la jurisprudencia recaída sobre la misma, sólo podrá serlo en la línea jurisprudencial que exigía la previa y anterior materialización de la cesión dentro del período impositivo, esto es, antes de la transmisión gravada. Pero nunca en la otra línea jurisprudencial relativa a que bastaba la concreción previa de la cesión, pues debiéndose tener ya en cuenta tal circunstancia al fijar el valor catastral, se produciría una duplicidad en la consideración de la misma circunstancia y un gravamen muy inferior al legalmente establecido...».

Conviene señalar que poco antes de esta Sentencia del TSJ de Cataluña se produjo un pronunciamiento del TS que, aunque juzgaba un supuesto anterior a la vigente LRHL, hacía un pronunciamiento expreso sobre la vigencia con la nueva Ley de este supuesto de no sujeción. Me refiero a la STS de 21-10-2000 (RJ\2001\929), en cuyo Fundamento de Derecho cuarto podemos leer lo siguiente: «Aunque la actual Ley 39/1988, de Haciendas Locales, guarda silencio sobre el tratamiento que deba darse a las cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos, que deban hacerse a favor de los Ayuntamientos, en contraste con la explícita norma que aparecía en el artículo 356 del Real decreto Legislativo 781/1986, es indudable que tales cesiones deben considerarse no sujetas al impuesto, siempre que concurren las características mencionadas, que siempre han sido subrayadas por la jurisprudencia (cfr. STS de 30 de marzo de 1996 [RJ 1996, 2743]), debido a que tales cesiones no benefician al propietario de los terrenos, sino a la comunidad a la que revierten./ Pues bien, consta en autos por la aludida certificación del propio

Ayuntamiento la extensión y concreción, con indicación de las parcelas respectivas, de tales terrenos, que no fueron excluidos de la superficie valorable, y aunque el Ayuntamiento negó en su contestación que tales cesiones se hubieran llevado a cabo en el momento de practicarse la liquidación, en la certificación expedida por el Secretario del Ayuntamiento, las cesiones están perfectamente definidas, si bien se indica que lo están en el Proyecto de Compensación actualmente sin aprobar definitivamente, pendiente de que se subsanen deficiencias observadas, entre las que se encuentra la determinación del aprovechamiento que corresponde al Ayuntamiento./ Tal argumentación no exonera al Ayuntamiento de su deber de eliminar dichos terrenos de la liquidación, pues la circunstancia de que no se hubiera aprobado aún el Proyecto de Compensación no desvirtúa el que tales cesiones ya estaban determinadas al practicarse la liquidación». Por último, hay que resaltar que en cualquier caso para que fuese aplicable el supuesto de no sujeción sería necesario que la cesión sea gratuita, razón por la cual no procedería en aquellos casos en los que se conviniera, normalmente en el marco de convenios

urbanísticos, una cesión a cambio de algún tipo de compensación¹¹⁵. Como nos recuerda, por ejemplo, la STSJ de Murcia de 6-10-2000 (JUR\2000\310273), *«La cuestión que se debate en los presentes autos ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en el sentido mantenido por la Administración demandada.*

¹¹⁵ En este sentido, históricamente, existe doctrina legal reiterada por el TS en relación a las cesiones para viales y zonas verdes; v.gr.: la STS de 23-1-1990 (RJ 1990\613), dictaminaba: *«Procede revocar parcialmente la sentencia apelada, por las siguientes razones: sobre la cuestión jurídica debatida esta Sala tiene sentada -Sentencias 10 de julio de 1984, 8 de abril de 1985, 3 de octubre de 1986, 27 de marzo, 4 y 26 de mayo y 10 de julio de 1987, 29 mayo, 27 junio y 20 septiembre 1988, entre otras- la siguiente doctrina: a) para la exclusión del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos destinados a viales o zonas verdes conforme al Planeamiento urbanístico, se requiere que la cesión de terrenos para ese destino urbanístico sea obligatoria y gratuita y que esté concretada al tiempo del devengo; b) en el sistema de compensación no puede hablarse de que los terrenos destinados a viales o zonas verdes deban cederse gratuitamente, sino que la cesión de estos terrenos es obligatoria, lo que no significa que sea gratuita, puesto que, al ser todos los propietarios de los terrenos que componen la unidad urbanística equiparados en los beneficios y en las cargas recibirán en los terrenos o solares por parte de la Junta de Compensación otra superficie en proporción a lo que aportó, pero ya urbanizada, por lo que en esos supuestos de mecanismo de compensación, o también de reparcelación, no cabe hablar de cesión horizontal gratuita, al haber una contraprestación vertical en altura»* (FD tercero). También, STS de 5-12-2000 (RJ 2001\2363): *«No procede, sin embargo, estimar el presente recurso de casación, no sólo por lo declarado, correctamente, en el Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia recurrida, que se da aquí por reproducido y que hacemos totalmente nuestro, sino también porque, siendo así que ha quedado probado en la vía jurisdiccional de instancia (valoración probatoria no susceptible, pues, de ser revisada en casación), por un lado, que, a la fecha de la transmisión de los terrenos de autos, los mismos ostentaban la clasificación de suelo urbanizable programado, con un volumen de edificabilidad de 0,33 m²/m² sobre el total del Sector de ejecución al que pertenecen aquéllos, a desarrollar por el sistema de compensación (por lo que la edificabilidad de las superficies destinadas a viales, zonas verdes, etc., y el 10% de aprovechamiento medio, serían compensados en las zonas realmente edificables), y, por otro lado, que, en consecuencia, dichas zonas de cesión obligatoria –no concretadas ni determinadas, aún, en su extensión superficial, en el momento del devengo del Impuesto– no lo eran gratuitamente, ha de llegarse, forzosamente, a la conclusión de que las porciones o terrenos objeto de controversia están sujetos al IMIVT, en tanto en cuanto que la doctrina sentada reiteradamente por esta Sección y Sala señala que «para poder proceder a la exclusión, a efectos de la liquidación del citado IMIVT, del “quantum” superficial destinado a ser cedido al Ayuntamiento para viales o zonas verdes o equipamientos comunitarios o como el 10% del aprovechamiento medio en las parcelas o inmuebles que, sometidos a un sistema de actuación urbanística, son objeto de una transmisión sujeta a dicho gravamen, la cesión debe estar no sólo concretada al tiempo del devengo, con la plena especificación de su cuantificación y ubicación, sino que, además de obligatoria, debe ser también gratuita, gratuidad que, conforme ha señalado la jurisprudencia, no tiene lugar cuando, mediante la contraentrega de un pago en metálico, o mediante el mecanismo instrumental de la reparcelación, o mediante la puesta en práctica del sistema de ejecución urbanística de la compensación, o mediante la expropiación forzosa por un justiprecio superior al valor inicial del período impositivo del arbitrio, o mediante una autodisposición o concentración de volúmenes edificables (que de todos esos supuestos hay múltiples ejemplos en la jurisprudencia), los propietarios cedentes o los interesados han obtenido a cambio de tales superficies obligatoriamente cedidas, una equivalencia económica, superficial o volumétrica, o bien un resarcimiento o indemnización compensatorios»* (FD tercero).

En la Sentencia de 22 de noviembre de 1996, con abundante cita de la jurisprudencia constante de la Sala III, se establece que para proceder a la exclusión de las zonas que aquí se discuten es preciso que la cesión sea no sólo obligatoria sino también gratuita, y dicha gratuidad no tiene lugar, en síntesis, cuando, mediante la contraentrega de un pago en metálico, o mediante el mecanismo instrumental de una reparcelación, o mediante la puesta en práctica del sistema de ejecución urbanística de compensación, o mediante la expropiación forzosa por un precio superior al valor inicial del período impositivo del arbitrio, o mediante una autodisposición o concentración de volúmenes edificables, los propietarios cedentes o los interesados han obtenido, a cambio de tales superficies obligatoriamente cedidas, una equivalencia económica, superficial o volumétrica o bien un resarcimiento o indemnización compensatorios. Igual doctrina se mantiene en la sentencia de 9 de diciembre de 1996». Recientemente, también: STSJ de Andalucía –Granada- de 11-2-2013 (JUR 2013\228695), que dispone en su Fundamento de Derecho segundo: «Conviene dejar sentado que la jurisprudencia ha manifestado reiteradamente, y así cabe citar la del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2000, que la base imponible del impuesto viene determinada por el valor catastral, y que no existe cesión gratuita, a los efectos de no sujeción al Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana, cuando los propietarios cedentes o los interesados han obtenido a cambio de tales superficies obligatoriamente cedidas una equivalencia económica, superficial o volumétrica o bien un resarcimiento o indemnización compensatoria. Por tanto, estando acreditado la existencia de valor catastral y no habiendo duda de que dicho valor hubiere atendido a las circunstancias urbanísticas de toda índole a que estaba sujeta la finca transmitida, así como el hecho de que la cesión se materializó con posterioridad a la transmisión, procede rechazar la impugnación de la base imponible aplicada»¹¹⁶.

¹¹⁶ Sin embargo, como indica MORENO SERRANO, «dado que el destino de los bienes objeto de cesión es el dominio público, su valor de mercado es prácticamente nulo, por lo que no existirá plusvalía gravable» (cfr. MORENO SERRANO, I.: «Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico», El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2012, p. 115). Igualmente, VARGAS JIMÉNEZ sostiene que la jurisprudencia ha mantenido en reiteradas ocasiones la no sujeción en base a la supuesta inexistencia en estos casos de incremento de valor (cfr. VARGAS JIMÉNEZ, M. R.: «La fiscalidad inmobiliaria en el ámbito local: cuestiones problemáticas», Comares, Granada, 2011, p. 319). Todo ello tiene su apoyo, sin duda, en la consideración fiscal que merecen a efectos del IVA las cesiones obligatorias. Así, en primer lugar, la Resolución 2/2010, de 22 de diciembre, de la DGT, (RCL 2001\48), declaró que «la cesión gratuita de terrenos a los Ayuntamientos prevista en los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones ("Boletín Oficial del Estado" del 14) y en las normas que la precedieron, ha sido objeto de diversas consultas a este centro directivo dirigidas a aclarar las dudas sobre el tratamiento de estas operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Actualmente, la doctrina mayoritaria más reciente en materia de derecho urbanístico mantiene que, con ocasión del desarrollo del proceso urbanizador, no se produce, en sentido estricto, una cesión de aprovechamientos urbanísticos a la Administración, sino un reparto de los citados

Realmente, en esta cuestión lo razonable sería entender que estamos ante un supuesto de no sujeción por inexistencia de transmisión alguna. Haríamos un planteamiento similar al que se impuso en el IVA a partir de la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998 sobre régimen del suelo y valoraciones (publicada en el BOE de 6-1-2001). Esas cesiones obligatorias, a efectos del IVA, se consideran que no suponen entrega de bien ni prestación de servicio alguna. El aprovechamiento urbanístico que surge con la ejecución del planeamiento urbanístico corresponde en parte a los Ayuntamientos sencillamente porque se lo atribuye directamente la Ley, no porque nadie se lo transmita. Esa entendemos que debe ser también la solución a efectos del IIVTNU.

4.11. Período de generación del incremento inferior al año

No sujeción por no haber transcurrido un año desde el devengo anterior. Curiosamente, este absurdo supuesto de no sujeción no deriva, como debería ser, de la definición del hecho imponible del impuesto, sino que resulta una consecuencia del sistema de estimación objetiva ideado para la determinación de su base imponible. Existe una excepción a este supuesto de no sujeción; en concreto, se trata de una singularidad territorial. Según lo dispuesto en el art. 51

aprovechamientos entre los titulares de los terrenos sobre los que se desarrolla el citado proceso y aquélla. En consecuencia, cabe inferir que la citada cesión obligatoria no supone ninguna entrega o transmisión sujeta al impuesto, criterio que sustituye al que figuraba en anteriores pronunciamientos de esta Dirección General». Lo anterior fue confirmado por STS de 26-1-2012, (RJ 2012\3209), que corroboraba la no sujeción al IVA de las cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos, como acto debido, confirmando y dando su *placet* a la Resolución de la Dirección General de Tributos 2/2000 de 22 de diciembre de 2000: «La doctrina indicada no puede ser más correcta, en la medida en que el artículo 47 de la Constitución dispone que " la Comunidad participará en la plusvalía que genere la acción urbanística de los Entes públicos" y a partir de ello, la Ley 6/1998 articuló esa participación, detrayendo del aprovechamiento urbanístico de los propietarios del suelo urbanizable un porcentaje que atribuye a los Ayuntamientos, como Entes que gestionan los intereses comunitarios. Por tanto, por disposición de la ley, y desde el principio del planeamiento del sector, el Ayuntamiento respectivo tiene derecho a participar en el 10% del aprovechamiento medio del sector, de tal forma que los propietarios no reciben todo el aprovechamiento medio fijado en principio por él, sino el que resulta de deducir del porcentaje que corresponde a la Comunidad, es decir, a la Administración. Lo que ocurre es que ese porcentaje debe materializarse a través de la obligación de ceder suelo, expresión quizás inadecuada la utilizada por la Ley 6/1998, porque no existe una auténtica entrega, sino más bien reparto, o si se quiere materialización o especificación del derecho, perteneciente, insistimos que "ex lege" y desde el principio del planeamiento, a la Comunidad» (FD cuarto). No podemos olvidar, en segundo lugar, que las transmisiones de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o de superficies viales de uso público están exentas del IVA (art. 20 uno 20ª, Ley 37/1992, de 28 de diciembre) y también dichas cesiones están exentas del ITP y AJD.

de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por el que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, se faculta a este municipio para gravar las plusvalías «inter vivos» generadas en un período inferior al año (esta cuestión la veremos con mayor detenimiento al analizar la base imponible del impuesto).

V. EXENCIONES

5.1. Introducción

Es el turno de analizar las exenciones que afectan al tributo; no todas, sino aquellas que han generado resoluciones jurisprudenciales y administrativas, debido a su descripción inacabada o por su múltiple interpretación. Vamos a distinguir entre las denominadas exenciones objetivas, en consideración a la naturaleza, destino o actividad desarrollada en el inmueble objeto de gravamen y las subjetivas, en atención a la condición del sujeto pasivo (algunos autores¹¹⁷ hablan de un *tertius genus*: la exención mixta). Examinaremos tanto las reguladas en el TRLRHL, como en cualquier otra norma con rango de ley, ya que, como sabemos, la exención está asegurada por el principio de legalidad, no pudiéndose crear éstas mediante otro instrumento normativo o de otro orden, tal y como nos advertía, en relación con el IIVTNU, la STSJ de Navarra de 29-9-2000 (ya citada): «*Como ha señalado esta misma Sala aunque por virtud del alegado Convenio Urbanístico el recurrente hubiera asumido mayores obligaciones (cesión de parcelas) que las exigidas por esa legislación, las mismas no serían compensables con el impuesto sobre incremento del valor de los terrenos. Además, en ese Convenio no se podían estipular exenciones, compensaciones o deducciones no previstas en la normativa reguladora de ese impuesto – (artículo 57.1 Ley Foral 2/199) –. Las obligaciones nacidas del*

¹¹⁷ Entre otros: VALENCIA CANDALIJA, R.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y las exenciones a las confesiones religiosas. Análisis legislativo y jurisprudencial» *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, núm. 23, 2005, p.175.

Convenio Urbanístico (prestaciones y contraprestaciones) no son otras que las estipuladas en el mismo». (FD segundo)

5.2. Exenciones objetivas

5.2.1. Bienes que formen parte de un «Conjunto Histórico-Artístico» o declarados de interés cultural

El art. 105 del TRLRHL recoge una serie de exenciones en el IIVTNU, algunas de carácter objetivo y otras claramente subjetivas. Al primer grupo pertenece la exención prevista para la constitución y transmisión de derechos de servidumbre, así como la que afecta a las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o bien que hubiera sido declarado individualmente de interés cultural. Esta última exención está condicionada a su reconocimiento expreso en la Ordenanza Fiscal que, en su caso, modulará su régimen. Pues bien, en relación con esta exención se han producido distintos pronunciamientos jurisdiccionales, cuestionándose entre otras cosas si la Ordenanza Fiscal podía, no solo modular la aplicación de la exención, sino sencillamente negar su existencia. En concreto, el TSJ de la Comunidad Valenciana entendió durante cierto tiempo que la propia existencia de la exención no podía depender de lo que estableciera cada Ordenanza Fiscal, si bien tuvo que rectificar ese criterio como consecuencia de la doctrina sentada por el TS [cfr. la STSJ de la Comunidad valenciana de 30-4-2002 (JT\2002\953)]. La STS de 16-4-2002 (RJ\2002\3987) ha dejado claro su parecer en el Fundamento de derecho Sexto: *«La sentencia de instancia, en un estudio meticulado y pormenorizado, ha reiterado la doctrina de esta Sala, representada por las sentencias de 30 de marzo, 12 de julio y 4 y 11 de noviembre de 1996, 17 de septiembre de 1997, y, especialmente, 22 de septiembre de 2001¹¹⁸. Conforme a dicha doctrina, ha de manifestarse que no*

¹¹⁸ Entre ellas, parece olvidar la STS de 16-10-1997 (RJ 1997\7752), donde remata: *«Este precepto, aplicable al caso debatido, determina que tengamos que llegar a la indicada solución denegatoria de la exención, dado que el Ayuntamiento tiene aprobadas las correspondientes Ordenanzas municipales y, en ellas, no se establece expresamente la aplicación del citado beneficio fiscal en el supuesto que nos ocupa. En efecto, el que el citado artículo 69.3 empiece diciendo «en los términos que establezcan las Ordenanzas Municipales» implica que la*

*estamos ante un supuesto de exención, dado que el art. 69.3 de la Ley 16/1985 dispone que “en los términos que establezcan las Ordenanzas Municipales, los bienes inmuebles declarados de interés cultural quedarán exentos del pago de los restantes impuestos locales –en el párrafo primero la norma se ha referido a la contribución territorial urbana—cuando sus propietarios o titulares de derechos reales hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación de dichos inmuebles”./ Dos son, por tanto, los condicionantes para apreciación de la exención: que el Ayuntamiento respectivo la establezca en la Ordenanza –facultad indudablemente discrecional, según ha subrayado la doctrina de esta sala—y que se hayan realizado tales obras./ Puesto que la sentencia impugnada no declara probada la existencia de tales Ordenanzas en el caso del Ayuntamiento de El Puerto de Santa María, ni la realización de las obras, es manifiesto que la exención era de imposible existencia». Ahora bien, cuestión distinta es la posible aplicación en estos casos de un supuesto de no sujeción por entenderse que el valor de una finca en estas circunstancias queda *congelado* como consecuencia de las limitaciones urbanísticas que su inclusión en un conjunto Histórico-Artístico le impone, que es lo que ha entendido tradicionalmente el TS. Ahora bien, la STS recién citada se muestra abierta a admitir la siguiente doctrina legal: «La reiterada doctrina de esta Sala, relativa a que la declaración de Conjunto*

concesión de la exención está supeditada al previo reconocimiento corporativo a través de sus Ordenanzas (máxime cuando esté excluida la posibilidad formal de compensación por parte del Estado y ello suponga, por tanto, una potencial disminución en los ingresos del Ayuntamiento). Por tanto, y considerando que la Ordenanza del Impuesto no tiene recogido este tipo de beneficios tributarios, debemos entender inadmisibles las pretensiones del recurrente. A mayor abundamiento, al no producirse la compensación por parte del Estado de los beneficios fiscales en los tributos locales sobre inmuebles de la categoría comentada, sólo existe una facultad indudablemente discrecional de la Corporación para conceder o no la exención en el Impuesto aquí controvertido. Existe, pues, una decisión normativa que corresponde adoptar solamente al Ayuntamiento, en uso de su autonomía tributaria y financiera -basada en una suficiencia de medios para atender a las funciones del mismo- y en el ejercicio de la potestad reglamentaria que la Ley le tiene concedida. Y si, como hemos dicho, tal facultad no consta en la Ordenanza pertinente, la exención no tiene la oportunidad de materializarse. Por otra parte (y este aspecto es, quizás, el más importante), no se ha acreditado que por quienes fueron los transmitentes del terreno e inmueble se hubieran emprendido o realizado, a su cargo, en el mismo, «con anterioridad a la transmisión», «obras de conservación, mejora o rehabilitación» Y faltan, en consecuencia, la mayor parte de los requisitos establecidos en el comentado artículo 69.3 para que el beneficio fiscal pueda ser aplicado» (FD segundo).

Histórico-Artístico comporta la congelación del valor económico de los edificios incluidos dentro de su perímetro, es compatible con los aumentos de valor que resulten de un Plan especial de Protección del área afectada por la declaración, o de otro instrumento de planeamiento previsto en la legislación urbanística y aprobada en la forma que determina el art. 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, debiendo entenderse asimismo que sólo podrá considerarse que no existe incremento de valor en los terrenos incluidos dentro del perímetro del Conjunto en los que se asienten los elementos singulares a los que el Plan Especial o el instrumento de planeamiento dispense una protección integral, de conformidad con lo que dispone el precepto últimamente citado». Por fin, en esta materia, la STS de 25-02-2010 (RJ 2010\4100) fija de la doctrina legal postulada: «*La doctrina (...) del Tribunal Supremo, que proponemos como correcta, establece lo siguiente: 1) Si el devengo del impuesto es bajo la vigencia del artículo 69.3 de la Ley 16/1985 de 25 de junio reguladora del patrimonio Histórico Español -lo que acontece en el supuesto de hecho resuelto en la Sentencia impugnada donde la transmisión operada corresponde al año 2007- la exención o no sujeción del pago del impuesto de las transmisiones de este tipo de bienes debe materializarse a través de la concurrencia de los requisitos del precitado artículo 69.3, resultando inaplicable a la solicitud de no sujeción solicitada, ya que la exención no se recoge en la Ordenanza Municipal, concretamente en su artículo 4 (BOP Sevilla nº 272, de 5 24 de noviembre de 2005). La única exención prevista está condicionada a la realización por el propietario de obras de conservación y mejora (Artículo 4.b)), que en el caso que nos ocupa no han sido acreditadas. 2) Según lo expuesto, para el Tribunal Supremo son aplicables las sentencias de 24 de septiembre de 1991, 27 de noviembre de 1992, 12 de junio de 1996 y 16 de octubre de 1997 (que establecen lo expuesto anteriormente), pero no las sentencias del Tribunal Supremo que se proclaman aplicables en la Sentencia impugnada, ya que las mismas establecieron la congelación económica del valor de los terrenos para aquellas trasmisiones de inmuebles con características similares al de autos pero bajo el imperio de la Ley de 13 de mayo de 1933, por lo que la teoría de la congelación del valor sólo sería aplicable si el inmueble hubiera sido transmitido con anterioridad a la aparición de la Ley 16/1985. En virtud de lo expuesto, no procede la aplicación de la doctrina invocada en la Sentencia*

impugnada por cuanto que la transmisión que ha devengado el impuesto exigido ha tenido lugar bajo la vigencia del artículo 69.3 de la Ley 16/1985, sin la cobertura de la Ordenanza municipal reconocedora del beneficio tributario solicitado, cual es, la no sujeción del impuesto. Lo expuesto, por el Tribunal Supremo, en doctrina que proponemos como correcta, resulta del todo acorde con lo establecido legalmente, concretamente en los artículos 104 de Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en el que se regulan los supuestos de no sujeción al IIVTNU entre los que no se encuentran los inmuebles enclavados dentro del conjunto histórico artístico, y 105 del mismo cuerpo legal que establece la exención por la transmisión de dichos bienes según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención, por lo que si se establece la exención, es porque existe la sujeción de dichos bienes enclavados en las zonas declaradas conjunto histórico artísticos." En cuanto al grave daño del interés general lo funda la parte recurrente en el efecto multiplicador de la sentencia derivado de la reiteración que la misma sienta, lo que afecta a los ingresos del Ayuntamiento de Écija teniendo en cuenta que "prácticamente la totalidad de los inmuebles de dicha localidad se encuentra comprendidos dentro del citado Conjunto Histórico"» (FD primero).

5.2.2. Supuestos de dación en pago de vivienda habitual

Con efectos desde el 1 de enero de 2014, así como para los hechos imponible anteriores a dicha fecha no prescritos, el Real Decreto ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, como complemento a la exención en el IRPF de la ganancia patrimonial que pudiera ponerse de manifiesto como consecuencia de la dación en pago o de un procedimiento de ejecución hipotecaria que afecte a la vivienda habitual del contribuyente (art. 123), introduce en el art. 105.1 TRLRHL el apartado "c)" que incluye 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 hipotecarios¹¹⁹.

¹¹⁹ Se trata de una exención que cristaliza la intención de favorecer al deudor hipotecario en precario, para el supuesto de transmisión de la vivienda habitual mediante dación en pago. Esta norma viene a sustituir el primer intento de dulcificar la tributación en el IIVTNU de estos supuestos de dación en pago de la vivienda habitual, incluyendo un apartado 3º en el art. 106 del TRLRHL, en redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, que disponía en su art. 9: «*En las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas*». Este precepto resultaba manifiestamente insatisfactorio. Como se ha dicho, no tenía sentido alguno situar la carga tributaria en cabeza de la entidad financiera, pues técnicamente no es posible un sustituto sin derecho a retener o repetir. Pero además, ocurre que esa carga tributaria deriva en muchos casos, con independencia de que el deudor esté en el umbral de exclusión o no, de un incremento de patrimonio que no existe. En efecto, cuando los inmuebles objeto de dación en pago se han adquirido estos últimos años, se está gravando a través del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana una riqueza no ya potencial sino inexistente o ficticia. En definitiva, como ya se ha comentado, con el Real Decreto Ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, se suprime este apartado 3º del art. 106 TRLRHL y se incluye, en el art. 105 TRLRHL, el supuesto de exención apostillado, recogiendo las pretensiones de proteger a lo que se ha llamado «familias en situación de vulnerabilidad», locución que ha recogido alguna resolución judicial; v.gr., SJCA Lleida (Cataluña), núm. 1, de 14-06-2014 (JUR 2014\255198): «*Llegados a este punto, no cabe olvidar que el RDL6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos fue publicado en el BOE de fecha 10 de marzo de 2012 y el mismo entró en vigor, a tenor de lo dispuesto en la Disposición Final Cuarta del mismo, al día siguiente de su publicación y sin contemplar aplicación retroactiva normativa alguna y ello comporta que no resulte de aplicación al caso que aquí se enjuicia toda vez que, contrariamente a lo que sostiene la parte actora, la fecha de adjudicación judicial del bien inmueble del que eran propietarios los ahora recurrentes a Gescat Vivendes en Comercialització, S.L. tuvo lugar el día 30-9-2011, es decir, prácticamente seis meses antes de que entrara en vigor dicha modificación normativa. A lo anteriormente expuesto debe añadirse que, como inequívocamente se desprende del art. 106.3 del TRLRHL en relación al anexo, apartado 3 del RDL6/2012, de 9 de marzo, es preciso que exista una "dación en pago" de la vivienda habitual por parte del deudor hipotecario a los efectos de cancelar totalmente la deuda garantizada con hipoteca y de las responsabilidades personales del deudor y de terceros frente a la entidad por razón de la misma deuda - anexo, artículo 3.b) del RDL 6/2012, de 9 de marzo - no siendo este, según ha quedado expuesto, el supuesto que aquí nos ocupa en que estamos ante un procedimiento judicial de ejecución hipotecaria. Finalmente, debe recordarse que la medida consistente en la dación en pago del deudor hipotecario de la vivienda habitual " no será aplicable en los supuestos que se encuentren en procedimiento de ejecución en los que ya se haya anunciado la subasta, o en los que la vivienda esté gravada con cargas posteriores" - anexo, artículo 3.e)*

La reciente Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (art. 123) ha aclarado que esta exención se aplica a las personas físicas y ha invertido la carga de la prueba para acreditar la concurrencia de los requisitos previstos en la norma para aplicar la exención. El Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, establecía que correspondía al transmitente acreditar su concurrencia ante la Administración Tributaria Municipal y la citada 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 bien, si con posterioridad se comprobara lo contrario, la Administración tributaria municipal

*del RDL 6/2012 - por lo que, lógicamente, el ahora recurrente no pudo acogerse a la misma por razones temporales al haberse anunciado la subasta del inmueble en cuestión con anterioridad al 20-10-2010 ya que, en dicha fecha y según se indica en el Decreto judicial de fecha 30-9-2011 en los antecedentes de hecho cuarto y quinto, se celebró la subasta del bien propiedad del ahora recurrente. Igualmente, a la vista del interrogatorio del Alcalde del Ayuntamiento de Lleida solicitado por la parte actora y cuyo resultado obra en autos, tampoco resultaría en el presente caso de aplicación el acuerdo adoptado por el Pleno del Ayuntamiento de Lleida en fecha 25-1-2013 "Moció del Grup Municipal PSC relativa a L'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana en els casos de dació en pagament i execucions hipotecàries i a la gestió de les prestacions econòmiques d'urgència especial" por el que se insta al Gobierno del Estado a modificar los artículos 104 a 110 del TRLRHL referentes a la plusvalía al objeto de que se introduzca la figura de las entidades financieras como sujeto pasivo sustituto del contribuyente y/o regulación de exenciones y bonificaciones sobre la cuota del impuesto, en los casos de dación en pago y transmisiones derivadas de ejecuciones hipotecarias, con carácter general y siempre que se trate de la vivienda habitual y única y por el que se adquiere el compromiso consistorial, en tanto en cuanto se modifica el TRLRHL en los términos solicitados, de no liquidar la plusvalía a las familias en situación de vulnerabilidad puesto que, como de dicho acuerdo se desprende, el mismo es aplicable a partir de su adopción - 25 de enero de 2013 y no con anterioridad - en los casos de dación en pago y ejecuciones hipotecarias con carácter general pero siempre que se trate de la vivienda habitual y "única" - no es este el caso que nos ocupa, en la medida en que el préstamo solicitado por el recurrente y su esposa era para la adquisición de una segunda vivienda- y, además, en relación a familias en "situación de vulnerabilidad". Circunstancia de vulnerabilidad que, en el supuesto que aquí nos ocupa, no ha sido acreditada por el recurrente puesto que se desconoce por completo la situación personal y laboral del mismo y su esposa al no haberse practicado prueba alguna acreditativa de tales extremos» (FJ tercero). Sobre el particular, cfr. RODRÍGUEZ BELTRÁN, C. y JIMÉNEZ GARRIDO, B.: «El ejecutado hipotecario y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 21, 2011, pp. 2491-2494 y RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA, A.: «La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias», *Revista de Derecho Local*, núm. 9, 2013.*

procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente¹²⁰. 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 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, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de

¹²⁰ En relación a esta exención, la DGT, en Consulta vinculante V0325-15, de 29-01-2015, resuelve la cuestión planteada por una Asociación de entidades financieras que plantean si es aplicable esta exención en los casos en que los activos inmobiliarios, objeto de garantía hipotecaria por deudas contraídas con sus asociados, son transmitidos por el deudor o garante del deudor de manera directa a una Sociedad Gestora de Activos, entidad distinta del banco que concedió el préstamo hipotecario, siendo esta transmisión una condición impuesta por el banco para la condonación de la deuda hipotecaria pendiente. La contestación de la DGT es la siguiente: *«En el caso objeto de consulta es necesario analizar si las transmisiones de la vivienda habitual del deudor hipotecario a favor, no de la entidad acreedora, sino de un tercero (sociedad gestora de activos), pueden considerarse a estos efectos daciones en pago y, por ello, resultar beneficiarias de la referidas exenciones establecidas en el IIVTNU y el IRPF. Pues bien, puede sostenerse 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 éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación. Es éste precisamente el caso planteado: el acreedor hipotecario accede a la dación y obliga al deudor a transmitir el inmueble a un tercero por él designado, posibilidad admitida en el Código Civil para el pago de las obligaciones (artículos 1.162 y 1.163). Por otra parte, la redacción literal de la exención permite sostener tal interpretación, porque no limita taxativamente a favor de quién ha de hacerse la dación, sino que exige tres requisitos que no obstarían a esa interpretación: 1) Que la dación lo sea de la vivienda habitual del deudor o de su garante. 2) Que la dación se realice para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la vivienda habitual. 3) Que esas deudas hipotecarias se hayan contraído con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Como puede observarse, no se exige que la transmisión en que consiste la dación se haga a favor de esa misma entidad de crédito, por lo que no debe excluirse la posibilidad de que la misma acreedora admita o imponga, sin alterar el carácter extintivo de la dación, la transmisión a un tercero designado a su voluntad. Para mayor abundamiento, en el párrafo segundo del artículo 105.1.c) del TRLRHL y del artículo 33.3.d) de la LIRPF se señala que también opera la exención en las ejecuciones hipotecarias, en las que como consecuencia de las mismas se produce una transmisión a favor de un tercero que no será la entidad financiera acreedora en la mayor parte de los casos. Por todo ello, no apreciándose impedimento en la previsión legal y siendo lo más acorde con la finalidad de la norma, se considera que esas transmisiones o daciones en pago a favor de un tercero autorizado e impuesto por la entidad acreedora deben ser objeto de la nueva exención prevista en el artículo 105.1.c) del TRLRHL y 33.3.d) de la LIRPF, lógicamente siempre que se cumplan los demás requisitos establecidos en dichos preceptos. Por último, debe señalarse, al poder plantearse en los casos a los que se refiere la consulta, que, al no precisarse en la normativa antes referida, la dación en pago puede suponer tanto la cancelación total como la parcial de la deuda, en aquellos casos en que se pacte que la entrega de la vivienda sólo extingue parte de la deuda».*

las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, equiparando el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita¹²¹.

¹²¹ Al margen de las exiguas aclaraciones de conceptos y requisitos que establece la Ley, al ser una exención novedosa, la Administración se ha planteado muchas dudas a la hora de aplicarla. Dudas que quedan plasmadas y resueltas por la DGT, en la Consulta/Informe, núm. IE0587-14, de 3 de noviembre de 2014, en la que se contesta a las cuestiones planteadas por el Ayuntamiento de Málaga en relación a esta exención. Vamos a verlas: «La aplicación de la exención introducida por el Real Decreto-ley 8/2014 en el art. 105.1.c) del TRLRHL, plantea las siguientes dudas:

1.- En cuanto a hechos imposables anteriores a 01/01/14 no prescritos ¿A qué se refiere? ¿A que a 05/07/14 no estuvieran prescritos (entrada en vigor) o que a fecha 01/01/14 no estuvieran prescritos?

2.- La vivienda habitual: ¿Se refiere también a la de un posible garante? Si para extinguir la deuda hipotecaria tanto el deudor como el garante dan en pago sus respectivas viviendas habituales ¿Qué ocurre en tal caso? ¿Están ambas exentas?

3.- ¿Qué incidencia tienen los miembros de la unidad familiar del garante? Es decir, si un miembro de dicha unidad familiar dispone de otros bienes o derechos ¿Quedaría exenta la transmisión? ¿Sólo computan los bienes y derechos? ¿La renta no tiene incidencia en este aspecto? ¿Y si tenía bienes o derechos en cuantía suficiente, pero debido a la paralización del mercado acredita que, por su imposibilidad de venta, no pudo evitar la enajenación de la vivienda?

4.- El término “disponga” ¿A qué momento hay que referirlo? ¿Al momento de la transmisión? ¿Qué ocurre si al momento de solicitar la exención ya se dispusiera de otros bienes o derechos (solvencia sobrevenida)?

5.- A priori, ¿Cuáles serían las entidades que, siendo distintas de las entidades de crédito, de manera profesional realizan la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios?

6.- Si una entidad de crédito ha actuado como sustituto del contribuyente en virtud del artículo 106.3 del TRLRHL y el deudor dio en pago su vivienda habitual a dicha entidad, ¿quedaría exenta la transmisión y la entidad crediticia podría pedir la exención y el reintegro de la cantidad abonada? ¿la exención beneficia también a las entidades bancarias y con efecto retroactivo al menos hasta 2012?

7.- ¿Qué normas de valoración tienen que utilizar los ayuntamientos para valorar el patrimonio familiar? ¿A qué momento deberá estar referidas estas valoraciones? ¿Es necesario garantizar la insuficiencia patrimonial en un momento dado o en un horizonte temporal determinado? ¿Hay utilizar peritos para valorar los distintos bienes?

8.- ¿De qué medios dispondrán los ayuntamientos para comprobar la veracidad de las circunstancias? ¿Se podrá exigir informes de la AEAT para acreditar la inexistencia de bienes? ¿Cómo sabrá un ayuntamiento si el interesado disponía de otra vivienda en un municipio distinto? ¿Basta la declaración del interesado? ¿Qué documentos habrá de presentar para acreditar la exención?

9.- La Administración municipal ¿Deberá proceder a revisar de oficio todas estas situaciones y requerir a los interesados la acreditación de sus circunstancias o podría esperar la reclamación

de los contribuyentes? En caso de tramitar devoluciones de ingresos ¿serían indebidos o improcedentes? Si no son ingresos indebidos ¿deben devolverse intereses?

(...) En contestación a las cuestiones planteadas, se informa:

1.- La expresión de los hechos impositivos no prescritos se refiere a aquellos hechos impositivos que a la fecha de iniciar el procedimiento correspondiente, bien de oficio, bien a solicitud del obligado tributario, no estén prescritos de acuerdo con lo establecido en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2.- En todo caso, para que resulte de aplicación la exención del art. 105.1.c) del TRLRHL, el bien inmueble transmitido debe tratarse de la vivienda habitual, bien del deudor hipotecario, bien del garante.

3.- Los miembros de la unidad familiar computan respecto de la transmisión de cada vivienda habitual. Es decir, si se trata de la transmisión de la vivienda habitual del deudor hipotecario, se tendrá en cuenta los bienes y derechos del deudor hipotecario y de los miembros de su unidad familiar. Si se trata de la transmisión de la vivienda habitual del garante, se tendrá en cuenta los bienes y derechos del garante y de los miembros de su unidad familiar. En cuanto al concepto de bienes y derechos, el artículo 333 del Código Civil establece que “todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación se consideran como bienes muebles o inmuebles”.

El artículo 336 del Código Civil establece que:

“Tienen también la consideración de cosas muebles las rentas o pensiones, sean vitalicias o hereditarias, afectas a una persona o familia, siempre que no graven con carga real una cosa inmueble, los oficios enajenados, los contratos sobre servicios públicos y las cédulas y títulos representativos de préstamos hipotecarios”.

Por tanto, las rentas tienen el concepto de derecho y deben computarse a efectos de la aplicación de la exención. Los sueldos, salarios, pensiones, así como otros créditos, efectos y derechos realizables en el acto, a corto o largo plazo tienen la consideración de bienes y derechos embargables, de acuerdo con la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y, en el ámbito tributario, con la LGT

La expresión bienes y derechos no está referida únicamente al dinero líquido de que disponga el contribuyente, sino a la totalidad de los bienes y derechos de su titularidad o de cualquier miembro de su unidad familiar, ya sean realizables en el acto, a corto o largo plazo. Por lo que, en el caso de que dispusiera de bienes y derechos cuyo valor fuera suficiente para evitar la enajenación de la vivienda habitual y, por cualquier motivo, decidió no enajenarlos, no resultará de aplicación la exención.

4.- En término “disponga” viene referido, tal como establece el artículo 105.1.c) del TRLRHL, en redacción dada por la Ley 18/2004, al momento de poder evitar la enajenación de la vivienda.

De manera que la situación de solvencia sobrevenida posterior a la transmisión de la vivienda habitual no impide la aplicación de la exención.

5.- Respecto a las entidades que de manera profesional realizan la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios son aquellas entidades que, no teniendo la condición de entidades de crédito, están autorizadas por la normativa sectorial correspondiente para la concesión de préstamos y créditos, incluyendo los créditos hipotecarios, como pueden ser los establecimientos financieros de crédito. Este Centro Directivo no tiene competencias para

determinar qué entidades concretas reúnen los requisitos legales para la realización de dichas actividades.

6.- En caso de que al Incremento de valor puesto de manifiesto por la transmisión de la vivienda habitual le resultase de aplicación la exención del artículo 105.1.c) del TRLRHL por cumplir el contribuyente los requisitos exigidos en el mismo, la exención también operará en el supuesto de que hubiese sido de aplicación la sustitución del contribuyente regulada en su momento en el artículo 106.3 del mismo texto legal.

El artículo 22 de la LGT define las exenciones como aquellos supuestos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

El artículo 36 de la LGT define las figuras de sujeto pasivo, contribuyente y sustituto en los siguientes términos:

- Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.
- Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.
- Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

Por tanto, si el hecho imponible derivado de la transmisión de la vivienda habitual de un contribuyente que cumpla los requisitos exigidos en el artículo 105.1. c) del TRLRHL está exento, dicha exención resulta también de aplicación al sustituto, dado que se exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Por ello, el artículo 123, tanto del Real Decreto-ley 8/2014, como de la Ley 18/2014, han suprimido el apartado 3 del artículo 106 TRLRHL, al haber quedado vacío de contenido.

7.- En principio, tal como establece el párrafo tercero del artículo 105.1.c) del TRLRHL, en redacción dada por la Ley 18/2014, se presume la concurrencia del requisito de carecer de bienes y derechos en cuantía suficiente para satisfacer la deuda hipotecaria en todos los casos de daciones en pago de la vivienda habitual de un deudor hipotecario o garante del mismo, así como de ejecuciones hipotecarias.

No obstante, la Administración tributaria municipal podrá comprobar el cumplimiento de dicho requisito en el correspondiente procedimiento tributario, en el que serán de aplicación las normas de valoración establecidas en el art. 57 de la LGT, entre las que se incluye el dictamen de peritos.

En el momento al que deben, en su caso, referirse las valoraciones de los bienes y derechos es al momento en que el deudor hipotecario o el garante del mismo pudo evitar la enajenación de la vivienda.

8.- Tal como se ha indicado en el apartado 7, los Ayuntamientos disponen de todos los medios de prueba regulados en la LGT. Si se considera necesario, se podrá solicitar la colaboración de la AEAT, en el marco del deber de colaboración entre Administraciones tributarias establecido en los artículos 8 del TRLRHL y 106.3 de la Ley 7/1985, de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

5.3. Exenciones subjetivas

5.3.1 Entes públicos territoriales y organismos autónomos

Entre las exenciones subjetivas destaca la establecida a favor de los entes públicos territoriales y sus organismos autónomos o entidades equivalentes a estos últimos¹²². Son muchos los pronunciamientos jurisdiccionales sobre la no aplicación de la exención al Instituto Catalán del Suelo (STSJ Cataluña de 21-9-2002¹²³ –JUR 2002/13062- y de 23-02-2012¹²⁴ –JUR 2012\149965-); Instituto

Para la aplicación de la exención regulada en el artículo 105.1.c) del TRLRHL, tal como se ha indicado anteriormente, se presume el cumplimiento del requisito de carencia de bienes y derechos, salvo que la Administración tributaria pruebe lo contrario.

9.- El procedimiento para la aplicación de esta exención puede ser iniciado de oficio por la Administración tributaria municipal o a instancia del obligado tributario.

En el supuesto de que dicha autoliquidación o liquidación hubiera sido ingresada en todo o en parte, procederá la devolución del importe ingresado, teniendo en este caso la consideración de devolución derivada de la normativa del tributo, ya que cuando se realizó el ingreso, el mismo era debido y, sólo como consecuencia de una modificación posterior de la normativa reguladora del tributo, se ha establecido un beneficio fiscal para dichos supuestos.

Por tanto, no procederá el abono de intereses de demora, salvo que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, haya transcurrido el plazo de seis meses desde el inicio del procedimiento sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria».

¹²² En este ámbito, el artículo 43 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Funcionamiento y Organización de la Administración General del Estado, determina la clasificación y adscripción de los Organismos públicos. Dispone que los órganos públicos se clasifican en: a) Organismos autónomos; b) Entidades públicas empresariales; y c) Agencias Estatales.

¹²³ «La actora, ADIGSA, empresa pública, administradora del patrimonio inmobiliario del Institut Català del Sòl (INCASOL) alega, en primer lugar, que goza de la exención que contempla el art. 106.2 de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, por tratarse de un Organismo Autónomo de carácter administrativo, dependiente de la comunidad Autónoma de Catalunya. La alegada exención subjetiva como ha dicho repetidamente esta Sección (verbigracia, sentencia de 3 de julio de 1995) no procede por cuanto el INCASOL pertenece al grupo de las entidades autónomas de carácter comercial, industrial o financiero y, por tanto, no está comprendida en el apartado a) del art. 106.2 de la L.H.L.» (FD segundo).

¹²⁴ «Efectivamente, debiéndose estimar a la luz del artículo 106.2.a) de la Ley 39/1988 que la exención de los Organismos Autónomos del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales se fija tan sólo para los de carácter administrativo debe llegarse a la conclusión que tampoco esa exención permite alcanzar al Institut Català del Sòl. Y ello es así si se tiene en cuenta, de un lado, que ya en el artículo 4 de la Ley General Presupuestaria de 4 de

del Suelo y de la Vivienda de Aragón (STSJ Aragón de 14-2-2002¹²⁵ –JT 2002/1188- y de 12-05-2004¹²⁶ (JT 2004\1349); a la Empresa Pública del Suelo

enero de 1977 clasificaba a los organismos autónomos en dos grupos, los de carácter administrativo y los de carácter comercial, industrial, financiero o análogos, y resulta que en el Real Decreto 1097/1977, de 1 de abril, dictado en desarrollo del mandato contenido en el artículo 83.1 de aquel texto recogía entre los organismos autónomos del segundo grupo al Instituto Nacional de Urbanización cuyas funciones son muy similares a las desempeñadas por el Institut Català del Sól. Y por si alguna duda pudiera quedar la naturaleza de organismo autónomo de carácter comercial aparece ratificada en las Leyes de Presupuestos de la Generalitat de Catalunya, así por todas en la Ley 19/1996. De 27 de diciembre, de Presupuestos para 1997, en su Anexo V». (FD tercero). En consecuencia, dado que el Instituto Catalán del Suelo se constituye como una empresa mercantil sometida al derecho privado, no cabe su equiparación a los organismos del Estado, por lo que por imperativo del art. 24 de la LGT, que proscribía la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, cabe concluir que no le resulta de aplicación la exención solicitada.

¹²⁵ *«En primer lugar, la referencia a la autonomía administrativa que la Ley 6/1985 reconoce al ISVA no es una identificación con los Organismos de carácter administrativo, porque lo único que comporta es la expresión de lo que constituye la nota característica de los entes que componen la Administración Institucional, esto es, su instrumentalidad de las Administraciones territoriales, para la consecución de sus fines a través de formas de gestión administrativa autónomas aunque no desvinculadas de la Administración matriz de la que dependen. (...) El segundo motivo de la apelación se dirige frente al segundo fundamento jurídico de la sentencia, sin embargo pese a la extensión de este punto del escrito no se advierte cuál pueda ser el argumento que expresamente se esgrime, si bien todo parece sintetizarse en la manifestación de que la exención del art. 106.2.a) de la Ley de Haciendas Locales es aplicable al ISVA en la medida en que establece una exención en beneficio de la Comunidad Autónoma, porque la Ley 6/1985 en su artículo 16 le otorga el mismo tratamiento que a ésta. Con aceptación también en este punto de los razonamientos de la sentencia apelada, hay que significar que el tratamiento que debe darse a la cuestión planteada deriva primordialmente del art. 106.2.a) citado, dada su naturaleza de norma tributaria integrante de la regulación de las Haciendas Locales, y de la interpretación que se considera más adecuada para el mismo, en los términos que se han razonado, sin que sea el art. 16 de la Ley 6/1985 el que, directa o indirectamente, determine el régimen tributario del Instituto. (...). Por último, sin razonamiento alguno en que se apoye el motivo, se dice que está acreditado en el procedimiento que, en la realidad, ha sido la Diputación General de Aragón quien ha vendido la finca que ha generado la liquidación municipal cuestionada, de modo que por aplicación del citado art. 106.2.a) debe declararse su nulidad al ser una transmisión exenta. La escritura de transmisión del inmueble, origen del acto administrativo impugnado, no deja lugar a duda de que la entidad transmitente es el ISVA y, lo que es fundamental, que la finca le corresponde en propiedad según el título que en la escritura se especifica, según consta en el Registro de la Propiedad, por lo que ninguna relevancia puede darse al argumento de la demandante». (FD tercero, cuarto y quinto).*

¹²⁶ *Que reproduce íntegramente los argumentos denegatorios de la exención de la STSJ de Aragón de 14-02-2002: «La cuestión debatida en este proceso ha sido ya abordada y resuelta por esta Sección en el Recurso de apelación nº 14/2000, al que corresponden la sentencia de 14 de febrero de 2002, en la que se confirma la del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº Uno de Zaragoza que sirve de fundamento a la que, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº Dos es objeto de esta apelación. En el recurso de apelación 14/2000, aunque planteado por una sociedad anónima, legitimada por haber asumido en escritura pública la deuda tributaria que pudiera corresponder al ISVA por el impuesto de que aquí se trata y por la*

de Andalucía (STSJ Andalucía –Granada- de 24-03-2008¹²⁷ –JT 2008\1283-); al Parque Móvil Ministerial (STSJ Madrid de 19-1-1999¹²⁸ –JT 1999/348- y de 11-

transmisión de un inmueble, se dio respuesta a las cuestiones que en la apelación presente se aducen por la parte apelante, por lo que procede hacer remisión y transcripción de los fundamentos jurídicos de aquella sentencia para dar solución al recurso» (FD tercero).

¹²⁷ *«el art. 45, 11 de la LOFAGE establece que los Organismos autónomos se rigen por el Derecho administrativo y se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de un Ministerio, la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos. De ahí que su primer y principal rasgo es la total sumisión al Derecho Administrativo. Si a ello añadimos que a tenor del artículo 49 de la LOFAGE, relativo al régimen de contratación de los Organismos autónomos, la misma se rige por las normas generales de la contratación de las Administraciones públicas, contamos con las dos notas características que impiden establecer la analogía de la Empresa Pública del Suelo de Andalucía con dichos organismos autónomos, puesto que aunque sea una entidad de Derecho Público, al igual que ocurre con las entidades públicas empresariales del art. 43, 1, b) de la LOFAGE -a las que no alcanza la exención del art. 105, 21 a) de la LHL-, su régimen jurídico es de Derecho Privado, salvo cuando ejercen potestades administrativas. Así lo dispone el art. 6, b) de la Ley 5/1983 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Previsión que tiene su reflejo en el art. 4 del Decreto 262/1985 por el que se crea la Empresa Pública del Suelo de Andalucía, con arreglo al cual EPSA actúa en régimen de empresa mercantil con sujeción al Derecho privado incluso en las adquisiciones o disposiciones patrimoniales. Por tanto es patente la ausencia de analogía entre organismos autónomos del Estado y EPSA, como apreció el Ayuntamiento. Sentadas estas características que configuran la naturaleza jurídica de la entidad recurrente, es patente la ausencia de analogía entre la misma y las que caracterizan a los Organismos Autónomos del Estado, y por tanto la improcedencia de declarar la exención subjetiva de EPSA al amparo del art. 105, 21a) de la LHL. Además, la pretensión de ampliar las exenciones en favor de entidades como EPSA, tropieza con el art. 23.3 (antes 24) de la Ley General Tributaria que no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Por todo cuanto antecede, debemos estimar el recurso de apelación y dejar sin efecto la sentencia impugnada porque no consideramos que sea de aplicación a Epsa la exención que respecto del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos establece el artículo 105.2 a) de la LHL» (FD cuarto).*

¹²⁸ *«El Real Decreto 280/1987, de 30 de enero determina en su artículo 1.1 el carácter comercial del organismo autónomo estatal que conforma el Parque Móvil Ministerial, y como quiera que el artículo 106.2 a) de la Ley de Haciendas Locales de 1988 contempla únicamente la exención respecto del impuesto que nos ocupa a favor de organismos autónomos de carácter administrativo, ninguna duda ofrece que tal beneficio tributario no alcanza a la parte hoy recurrente de autos, en aplicación de la normativa vigente al tiempo de los devengos impositivos en cuestión, sólo a la cual cabe acudir en orden a la regulación de cualquier elemento de la relación jurídico-tributaria entonces constituida. Pero además tampoco puede desconocerse que ni siquiera la específica legislación anterior en Madrid ampararía la exención subjetiva de que se trata; pues no rigiendo el Texto Refundido de 1986 ni en Real Decreto 3250/1976, la Ley de Régimen Local de 1955 en su artículo 520.1 a) sólo reputaba como exento al propio Estado, negando la posibilidad de exclusión del gravamen fiscal a los organismos autónomos estatales» (FD segundo)*

01-2001¹²⁹ -JUR 2001\219244-) o el Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas [STSJ de Madrid de 14-1-2000 (arriba citada)¹³⁰]. Todas ellas recogen, de alguna manera, las históricas reservas del Tribunal Supremo a aplicar la exención a este tipo de entidades¹³¹, fijando la doctrina legal vinculante la STS

¹²⁹ «El presente recurso de apelación versa sobre la sentencia dictada el 20 de Julio de 2.000 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Madrid que desestimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 7/00 de la entidad "Parque Móvil Ministerial" contra una liquidación impositiva del Ayuntamiento de Madrid sobre incremento valorativo de terreno. En el recurso de apelación la Abogacía del Estado, representando a aquella entidad, reitera las pretensiones articuladas en su inicial demanda contencioso-administrativa (efectividad de exención impositiva hasta el año 1.990 afectante al "Parque Móvil Ministerial" como organismo autónomo, improcedencia de sanción tributaria, y error en cálculo de intereses de demora), las cuales se rechazaron por el Juzgador de primera instancia con sustancial aplicación de los criterios que con relación a recursos jurisdiccionales análogos interpuestos por el mismo "Parque Móvil Ministerial", ya ha sustentado en reiteradas sentencias desestimatorias esta Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Madrid. (...) En atención a la coincidencia fundamental de las cuestiones planteadas en esta segunda instancia con las resueltas por esta Sección en sentencias entre otras núms. 95/ 1.999 de 19 de Enero, 113/ 1.999 de 26 de Enero y 377/ 1.999 de 17 de Marzo, procede reiterar ahora tales precedentes pronunciamientos, bastando al efecto con una remisión a los mismos, en cuanto ya conocidos por la representación procesal de la entidad apelante». (FD primero y segundo).

¹³⁰ Fundamento de Derecho segundo: «el artículo 106.2 a) de la Ley de Haciendas Locales de 1988 contempla únicamente la exención respecto del impuesto que nos ocupa a favor de organismos autónomos de carácter administrativo, cuya condición no se acredita concurrente respecto del «Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas»; en el supuesto de entender que la transmisión se produjo con anterioridad al año 1990, tampoco puede desconocerse que ni siquiera la específica legislación anterior en Madrid ampararía la exención subjetiva de que se trata, pues no rigiendo el Texto Refundido de 1986 ni en Real Decreto 3250/1976, la Ley de Régimen Local de 1955 en su artículo 520.1 a) sólo reputaba como exento al propio Estado, negando la posibilidad de exclusión del gravamen fiscal a los organismos autónomos estatales»

¹³¹ Esencialmente, STS de 29-11-1996 (RJ 1996\8487): «Debemos dejar sentado que no procede estimar la exención impositiva de la transmisión de autos, habida cuenta que: A) Ya hemos reiterado, en numerosas ocasiones, que no es aplicable a los supuestos como el aquí examinado el artículo 90.1, a) del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre («están exentos del pago del Impuesto los incrementos de valor correspondientes, cuando la obligación de satisfacer el Impuesto recaiga, como contribuyente: sobre el Estado y sus Organismos Autónomos»), pues la Disposición Final Primera de dicho Real Decreto establece que, por ahora, el municipio de Madrid conservará el régimen impositivo resultante de la Legislación General anterior (grupo normativo de 1952-1955) y de sus Leyes Especiales vigentes (Ley Especial de Madrid, Decreto 1674/1963, de 11 julio, y Reglamento de su Hacienda Municipal, Decreto 4108/1964, de 17 diciembre. Y tal situación, después de la secuencial y sucesiva entrada en vigor del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 junio, del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril, y de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, se prolongó hasta la vigencia, el 1 de enero de 1990, del nuevo Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana entronizado por esta última norma. B) Si, pues, en el año 1985, estaba vigente en Madrid la Ley de Régimen Local de 1955, su artículo 520.1, a) sólo reputa como exento al Estado (sin otro aditamento complementario), y no cabe excluir del gravamen fiscal a los Organismos Autónomos estatales; y, como, a mayor abundamiento, ni la Ley Especial de 1963 ni su Reglamento de 1964 (su

de 29-03-2003 (RJ 2003\2834), en relación a la no aplicación de la exención al Instituto de la Vivienda de Madrid: *«Reiteramos que el IVIMA no es un Organismo Autónomo del Estado sino de la Comunidad Autónoma de Madrid, creado por ella, con personalidad y patrimonio propios, en base a los artículos 39 y 40 del Estatuto de Autonomía, Ley Orgánica 3/1983, de 25 de febrero, y como transformación de la antigua Fundación Provincial de la Vivienda, estando integrado dentro de la Administración Institucional de la Comunidad Autónoma y rigiéndose por la Ley 1/1984, reguladora de dicha Administración, cuyos preceptos no establecen ningún beneficio tributario en favor de los Organismos, con o sin personalidad, o empresas integradas en ella. El artículo 58 del Estatuto de Autonomía de Madrid declara que dicha Comunidad gozará del mismo tratamiento fiscal que la Ley establece para el Estado, pero no dice más, omitiendo toda referencia a la Administración Institucional que de ella depende y, especialmente, a los Organismos con personalidad jurídica propia distinta de la de la Comunidad Autónoma, como es el IVIMA. Por tanto, si*

artículo 63 remite, al efecto, a la Ley de 1955), ni las sucesivas Ordenanzas municipales, recogen, tampoco, la exención de los Organismos Autónomos (en general), hemos de entender que, en principio, el IVIMA está sujeto, y no exento, al Impuesto de autos. C) Por otra parte, el IVIMA no es un Organismo Autónomo del Estado sino de la Comunidad Autónoma de Madrid, creado por ella, con personalidad y patrimonio propios, en base a los artículos 39 y 40 del Estatuto de Autonomía, Ley Orgánica 3/1983, de 25 febrero, y como transformación de la antigua Fundación Provincial de la Vivienda, estando integrado dentro de la Administración Institucional de la Comunidad Autónoma y rigiéndose por la Ley 1/1984, de 19 enero, reguladora de dicha Administración, cuyos preceptos no establecen ningún beneficio tributario en favor de los Organismos, con o sin personalidad, o empresas integradas en ella. D) El artículo 58 del Estatuto de Autonomía de Madrid declara que dicha Comunidad gozará del mismo tratamiento fiscal que la Ley establece para el Estado, pero no dice más, omitiendo toda referencia a la Administración Institucional que de ella depende y, especialmente, a los Organismos con personalidad jurídica propia distinta de la de la Comunidad Autónoma, como es el IVIMA. Por tanto, si donde la ley no distingue no debemos distinguir, es obvio que los citados Organismos no están comprendidos en el citado artículo 58; y considerar lo contrario, implicaría extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales a que tal precepto se refiere. Si la Ley Reguladora de la Administración Institucional de la Comunidad de Madrid, en un posible desarrollo del mencionado artículo 58 del Estatuto de Autonomía, no ha establecido en favor de los Organismos que se integran en ella ningún beneficio tributario, es que el espíritu de dicha Ley no ha querido concederlos, pudiendo haberlo hecho. Y, por ello, fundamentar su existencia en la declaración de carácter general del citado artículo 58 supone retorcer y desfigurar el claro sentido de dicho precepto, haciendo extensivo su contenido a personas jurídicas que en el mismo no se nombran, lo cual implica una interpretación analógica, expresamente prohibida en el antiguo artículo 24 de la Ley General Tributaria, con evidente infracción del principio general de que las normas reguladoras de los beneficios fiscales han de ser interpretadas restrictivamente». (FD segundo).

donde la Ley no distingue no debemos distinguir, es obvio que los citados Organismos no están comprendidos en el citado artículo 58; y considerar lo contrario, implicaría extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales a que tal precepto se refiere. Si la Ley Reguladora de la Administración Institucional de la Comunidad de Madrid, en un posible desarrollo del mencionado artículo 58 del Estatuto de Autonomía, no ha establecido en favor de los Organismos que se integran en ella ningún beneficio tributario, es que el espíritu de dicha Ley no ha querido concederlos, pudiendo haberlo hecho. Y, por ello, fundamentar su existencia en la declaración de carácter general del citado artículo 58 supone retorcer y desfigurar el claro sentido de dicho precepto, haciendo extensivo su contenido a personas jurídicas que en el mismo no se nombran, lo cual implica una interpretación analógica, expresamente prohibida en el antiguo artículo 24 de la Ley General Tributaria, con evidente infracción del principio general de que las normas reguladoras de los beneficios fiscales han de ser interpretadas restrictivamente» (FD segundo). Tampoco han prosperado los intentos de colar en esta exención a las Juntas de Compensación (STSJ Galicia de 6-06-1996¹³² -JT 1996\705- y STSJ Castilla La Mancha de 6-3-2001¹³³ - JUR 2001\169898-).

¹³² «En cuanto a lo que se refiere a la exención de la transmisión en cuestión del Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos, exención que vendría a fundamentar la actora en que la Junta de Compensación es un organismo autónomo administrativo integrado dentro de la administración municipal y que se beneficia de la exención a la que se refiere el apartado b) del art. 106 de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, hay que decir que no puede compartirse la pretensión de la parte recurrente. El precepto citado, declara exentos del impuesto todos los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto viniera atribuida, por lo que ahora nos interesa, a organismos autónomos (del municipio) de carácter administrativo. La parte recurrente considera que como la Ley del Suelo en el art. 158.3, reconoce a las Juntas de Compensación la naturaleza administrativa, se le puede aplicar la exención a todas las transacciones efectuadas por las referidas juntas. Sin embargo, no se debe considerar que esa naturaleza administrativa sea predicable de las Juntas de Compensación más que en los casos en los que actúan en lugar de la propia Administración realizando, en la ejecución del planeamiento urbanístico, las funciones que, de no haberse optado por el sistema de compensación, corresponderían a la propia Administración. Por lo tanto, el privilegio de ser consideradas administración sólo es predicable respecto a funciones propiamente administrativas cuya ejecución les está encomendada: así para la expropiación forzosa, de la que pueden ser beneficiarias (art. 158.1 Ley del Suelo); la vía de apremio para el cobro de sus créditos (art. 160.4); la prohibición de interdictos (art. 135 Reglamento de Gestión); también sólo para determinados casos es aplicable el art. 158 de la Ley del Suelo que permite la interposición de recurso de alzada frente a las resoluciones de la Junta y a resolver por la Administración actuante. Respecto al resto de la actividad de la Junta de Compensación, no puede entenderse que sea propiamente administrativa, sino que actúa como entidad privada que

En cuanto al Banco de España, se trata de una entidad exenta gracias a la Ley 13/1994, de 1 de junio, de autonomía del Banco de España, como explicaba la STS de 22-1-1997 (RJ 1997\217), confirmada posteriormente por la STS de 30-4-2001 (RJ 2001\3742), que curiosamente rechazaba la aplicación de la exención, por versar la cuestión de fondo del recurso de casación interpuesto de la transmisión de un inmueble realizada en el año 1990, momento en que entendía el TS que se trataba de un Organismo Autónomo, en este caso de carácter comercial -razón por la que no podría aplicarse la exención subjetiva que estamos analizando-, al que le había sido retirada la exención -que antiguamente tenía reconocida- la cláusula general que contenía la Disposición Adicional novena de la Ley 39/1988 LRHL: *«En cuanto a la procedencia de la exención por tratarse de un Organismo Autónomo de carácter administrativo, esta Sala no puede compartir el criterio de la sentencia de instancia, que entiende que el "Banco de España" es un Organismo Autónomo Administrativo y, en consecuencia, le es de aplicación la exención prevista en el artículo 106.2, a) de la Ley de Haciendas Locales. En efecto, el apartado a) del citado precepto únicamente prevé la exención en el Impuesto que nos ocupa a favor del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales a las que pertenezca el Municipio de la imposición, así como de sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo. Con lo cual, resulta inviable que pueda entrar en juego, en favor de cualquier otra entidad de derecho público, o cualquier otra clase de Organismo autónomo (comercial o industrial), la exención prevista para las mencionadas administraciones territoriales y Organismos autónomos administrativos, dada la prohibición de aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones o bonificaciones (a tenor de lo dispuesto en la Ley General Tributaria (...)). Producida la transmisión el 14 de junio de 1990, la normativa de aplicación es, como se ha*

gestiona los intereses de los integrantes de la Junta; así será el caso de cuando contratan la adjudicación de obras, adjudican parcelas, las vendan o concierten préstamos. Todos estos actos los realizan sometidos al derecho privado. En el caso presente, el acto del que deriva la liquidación del impuesto objeto de recurso, es una simple compraventa de una parcela, que para nada tiene relación con la ejecución del planeamiento objeto de la actividad de la Junta; como muy bien dice el juzgador de instancia, la adjudicación de las parcelas en pago de los derechos de urbanización no puede entenderse como operación exenta del tributo; además, esa transmisión se realiza a una persona que ni siquiera era miembro de la Junta de Compensación, por lo que debe entenderse que es una actividad propiamente privada de la Junta, no sometida al derecho administrativo, y por lo que no es posible aplicar la exención citada por la recurrente del art. 106 de la Ley de Haciendas Locales, ni puede, por tanto, aplicarse la exención que se recoge en el art. 171 del Reglamento de Gestión, según el cual no tienen la consideración de transmisiones las adjudicaciones que se realizan en beneficio de los integrantes de las Juntas». (FD segundo).

¹³³ Que reproduce en su totalidad lo dispuesto en el Fundamento de Derecho segundo de la STSJ de Galicia de 06-06-1996.

manifestado, la Ley 39/1988, Reguladora de Haciendas Locales, de 28 diciembre, cuya Disposición Adicional Novena establece que “a partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieran establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas a las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley”. De lo cual se deduce la plasmación “ex novo” de un radical cambio legislativo, que produce sus efectos desde su vigencia y, en consecuencia, aplicable al caso de autos, dada la citada fecha de la escritura notarial de transmisión. (...) Y tal situación sólo ha sido modificada (a pesar de la aparente racionalidad de las argumentaciones expuestas por la representación procesal del Banco en su escrito de interposición del recurso casacional), restaurando el “status”, aunque con mayor amplitud, previsto en los dos mencionados preceptos, con la Ley de Autonomía de dicha entidad 13/1994, de 1 de junio, cuyo artículo 5 prevé, para las relaciones jurídico-fiscales que se materialicen a partir del día 3 de dicho mes y año, que “el Banco de España gozará del mismo régimen tributario que el Estado” [quedando, por tanto, desde tal fecha, subsumido en el supuesto de exención establecido en el art. 106.2 a), antes comentado, de la Ley 39/1988]» (FD segundo y tercero).

También existe algún que otro pronunciamiento en relación a las Universidades –en concreto, el que vamos a ver: Universidad de Salamanca-, en el que, de nuevo, se le deniega la aplicación de la exención. En este caso, es la STSJ de Castilla y León –Valladolid- de 22-6-1999 (JT 1999\1233) la que entiende que el ámbito de aplicación de la exención prevista en el art. 106.2 a) LHL es la de los organismos autónomos de carácter administrativo y comprende únicamente a las organizaciones meramente instrumentales que sirven a los entes territoriales para cumplir concretas funciones de servicio público o intervención administrativa; sin embargo, las Universidades tienen personalidad jurídica independiente de la del Estado o la Comunidad Autónoma, por lo que resulta improcedente el reconocimiento de la exención, ya que, además, se trata de una entidad dotada de cierta autonomía política y jurídica. En cuanto a la posibilidad de atribución a las Universidades de los beneficios que la Ley prevé para las fundaciones benéfico-docentes (art. 53.4 LRU), ésta ya no es

procedente, puesto que se entiende derogado por aplicación de la disp. adic. 9ª LRHL¹³⁴.

Por último, en el ámbito de las exenciones subjetivas, la STS de 27-4-2002 (ya citada) negó la aplicación de esta exención a RENFE, ente con personalidad propia, distinta de la del Estado (según el TS): *«En el campo tributario, una antigua sentencia de esta Sala, de 31 de octubre de 1987, tuvo ocasión de afirmar, en un proceso en que se debatía si el hecho de transmisión de bienes propiedad de la Red Nacional de Ferrocarriles Españoles (...), estaba exento del arbitrio municipal sobre incremento del valor de los terrenos en cuanto siendo considerados bienes del Estado se comprendían en el caso de exención previsto en el artículo 520.1 a) del Texto Refundido de la Ley de*

¹³⁴ En palabras del tribunal: *«con el empleo de las expresiones "Estado" y "Comunidades Autónomas", por un lado, y de "sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo", por otro, se está aludiendo a diferentes personalidades jurídicas, ya que en aquéllas (Estado y Comunidad Autónoma), de significación más amplia que el de las diversas Administraciones públicas que en cada uno se integran como organizaciones a su servicio, encajarían las Administraciones que, como la central y periférica, carecen de una personalidad jurídica diferente de la del propio Estado o Comunidad Autónoma, y en éstos (Organismos Autónomos) quedarían incluidos los que definió el artículo 2 de la Ley de Entidades Estatales Autónomas de 26 de diciembre de 1958, según la clasificación de que ellos hizo el artículo 4 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto 1091/1988, de 23 de septiembre, es decir aquellas organizaciones meramente instrumentales de que se sirven los entes territoriales para cumplir concretas funciones de servicio público o intervención administrativa, siendo evidente que una Universidad Pública no merece el calificativo de Organismo Autónomo, pues aunque ha de admitirse que participa con ellos del carácter de Administración Institucional, no lo es menos el hecho de que, lejos de ser un ente meramente instrumental y totalmente dominado -política y jurídicamente- por el ente territorial, se integra, con otros que están dotados de cierto grado de autonomía política y jurídica, en lo que doctrinalmente viene denominándose Administración independiente. Por todo ello, partiendo de que según el artículo 3.1º de la LRU las Universidades tiene personalidad jurídica independiente de la del Estado o de la Comunidad Autónoma, cabe concluir en que la exención no puede venir dada por la vía del artículo 106.2 a) de la LHL, máxime cuando las mismas, como norma excepcional, ha de ser objeto de interpretación restrictiva y quedan al margen de la posibilidad de aplicación de la analogía (artículos 24.1º de la Ley General Tributaria y 4.2º del Código Civil). Menor complejidad presenta el examen de la segunda línea argumental desarrollada en la demanda. Se afirma que si el artículo 106.2 c) de la LHL establece la exención del Impuesto para las "Instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéficas-docentes", la Universidad de Salamanca estará exenta desde el momento en que el artículo 53.4º de la LRU establece que "Las Universidades gozarán de los beneficios que la Ley atribuya a las fundaciones benéfico-docentes", regulación también contenida en el artículo 157 de los Estatutos de la Universidad. La Sala ha de compartir aquí el criterio de las resoluciones administrativas impugnadas y ello por cuanto esta exención debe entenderse derogada por la disposición adicional novena, apartado 1º de la LHL sin que a ello obste el carácter orgánico de la LRU, pues según su disposición final tercera ese carácter orgánico no puede predicarse de su artículo 53. Tal criterio es también el seguido por la Sentencia dictada el día 22 de septiembre de 1998 por la Sala de igual clase del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña» (FD segundo y tercero).*

Régimen Local de 1955, que «para la Entidad apelante, RENFE, procede la exención porque ella forma parte de la Administración Institucional del Estado, según está evidenciado por el artículo 28 de su Estatuto Orgánico, Decreto 23 de julio de 1964, al disponer que “los bienes integrados en RENFE conservarán los caracteres y condiciones que correspondan a los bienes del Estado con arreglo a las leyes”. Pero, conforme a reiterada Jurisprudencia de nuestra Sala 3ª, ejemplos las Sentencias de 21 de noviembre de 1977 y 15 de diciembre 1982, la exención del apartado 1 a) del art. 520 –antes citado– tiene carácter estrictamente subjetivo, esto es que se refiere sólo al Estado y por lo tanto no alcanza a la RENFE; y ello de tal manera que cualquier interpretación extensiva incurrirá en la prohibición establecida por los artículos 719 a) de la Ley de Régimen Local y 24 de la Ley General Tributaria. En este mismo sentido, el art. 175.1 de la Ley Ordenación de Transportes Terrestres, 16/1987, de 30 de julio, dispuso que «La Red Nacional de los Ferrocarriles Españoles, abreviadamente RENFE, creada por la Ley de Bases de 24 de enero de 1941, es una entidad con personalidad de derecho público que actúa en régimen de empresa mercantil con sometimiento al ordenamiento jurídico privado, teniendo la consideración de Sociedad estatal de la clase prevista en el apartado b) del artículo 6.1 de la Ley General Presupuestaria, y estando sometida a los preceptos de dicha Ley y a los de la presente, así como a los de las disposiciones complementarias de ambas. (...)Y es que, en definitiva, la configuración de RENFE como un ente con personalidad propia, distinta de la del Estado, impide cualquier extensión a la misma de lo que es el régimen fiscal propio de los bienes de éste, cual ha intentado la sentencia de instancia, con argumentos basados obsesivamente en la conceptualización de dichos bienes como integrados en el dominio público y, a los efectos del impuesto municipal sobre incrementos del valor de los terrenos, excluidos del tráfico jurídico, exclusión que es cierta, pero en tanto no se produzca la desafectación, pues en dicho momento el bien se integra con todas sus consecuencias en el tráfico privado» (FD séptimo)¹³⁵

¹³⁵ Sobre esta materia se puede consultar a CALVO VÉRGEZ, J.: «La exención de las entidades de derecho público del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 9, 2012, pp. 1073-1079.

5.3.2. Instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes.

Otra de las clásicas exenciones que han dado guerra en los tribunales ha sido ésta, dedicada a las entidades benéficas o benéfico-docentes -como dispone el Real Decreto Legislativo 2/2004, en su artículo 105.2-. Se trata de una exención que tiene concomitancia con lo dispuesto en el ámbito de las exenciones para las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, sobre el Régimen Fiscal de las mismas. Sin embargo, sí que vamos, inicialmente, a reseñarla en este apartado para conocer la doctrina del Tribunal Supremo en el supuesto más conflictivo: el problema relativo a si las Cajas de Ahorro y Montes de Piedad pueden beneficiarse de ella. El criterio jurisprudencial adoptado ha sido tradicionalmente muy claro en este aspecto: necesidad de que las transmisiones de los inmuebles se hallen destinadas a las actividades o labores benéficas; es decir, actividades que desarrollen como *Monte de Piedad o para Obras Sociales*. Por ello, el Tribunal Supremo ha reconocido la exención en el supuesto de terrenos adquiridos por una "Caja" con destino comprobado a constituir la sede de un centro cultural adscrito a su obra benéfico docente¹³⁶ y la

¹³⁶ STS de 25-02-1994 (RJ 1994\1401): «debe dejarse sentado que, en principio y con carácter genérico, las Cajas de Ahorro, cuando, como ocurre en el presente caso, "son entidades de carácter benéfico-social y están sometidas al Protectorado del Estado a través del Ministerio de Hacienda" (certificación obrante al folio 27 del Expediente de gestión), es decir, son "instituciones calificadas de benéficas" (artículo 353.1.d del Real Decreto Legislativo 781/86), gozan de una exención subjetiva respecto a los tributos municipales que, aun limitada, sólo, a "los Montes de Piedad y Obras Sociales de las Cajas expresamente autorizadas", con exclusión de las demás actividades y, especialmente, de las que desarrollen como establecimientos de crédito (artículo 24.1 de la Ley 40/1981, de 28 de octubre), ha de ser ponderada y tenida circunstancialmente en cuenta por los Ayuntamientos exaccionantes, a la hora de girar, o no, las correspondientes liquidaciones. (...)La propia jurisprudencia de esta Sala, a tenor, incluso, del artículo 90.1.d del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, que era la norma vigente, con anterioridad a las Leyes 7/85 y 40/81, que concedía la exención del Impuesto de autos en los mismos y aparentemente estrictos términos del artículo 353.1.d del Real Decreto Legislativo antes citado, tiene establecido, como doctrina legal (en sentencias, entre otras, de 27 de noviembre de 1990 y 11 de febrero de 1987, en conexión con las de 15 de diciembre de 1982 y 5 de junio de 1978), que "estará exenta a efectos del tradicionalmente llamado arbitrio de Plus-Valía la adquisición de terrenos por las Cajas de Ahorro efectuada antes de la entrada en vigor de la Ley 40/81 -pero vigente ya el Real Decreto 3250/76-, cuando dichos terrenos queden afectos a los servicios de las Cajas destinados a Montes de Piedad y Obras Benéfico-Sociales"; y, si esto era así en dicho interregno normativo, con mayor razón lo ha de ser a partir de la publicación del artículo 24.1 de la Ley 40/81 y de lo que, en un evidente afán clarificador, significó su texto innovador, aunque, frente a la expresividad de otros preceptos del Real

ha denegado cuando la transmisión era consecuencia de su actividad bancaria o mercantil, como era la determinada por procedimientos de ejecución hipotecaria para el cobro de créditos impagados por los clientes¹³⁷. Se trata de la doctrina

Decreto Legislativo 781/86 (los artículos 235.6, 259.4, 279.7 y 319.c, respectivamente relativos a la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, Contribución Territorial Urbana, Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales y Radicación, en los que directamente se habla de las Cajas de Ahorro con el mismo alcance fijado en la Ley 40/81), el citado artículo 353.1.d no contenga tal específica referencia, pues, con abstracción de ser perfectamente aplicable al mismo la filosofía establecida en aquéllos (sentencia de esta Sala de 27 de noviembre de 1990), porque es ésta la conclusión más lógica, el criterio que definitivamente debe aceptarse no puede ser otro, de acuerdo con la doctrina analizada, que el de entender que se ha producido una simbiosis entre los artículos 24.1 de la Ley 40/81 y 353.1.d del Real Decreto Legislativo 781/86. Y, C) A mayor abundamiento, no hay exclusión 3 entre la literalidad y el sentido de las expresiones "actividades calificadas de benéficas o benéfico-docentes" y "actividades u Obras Benéfico-sociales", pues ya la sentencia de esta Sala de 1 de marzo de 1991 ha establecido que "el criterio del artículo 24.1 de la Ley 40/81 -en relación, obviamente, con el 353.1.d del Real Decreto Legislativo 781/86- ha de conectarse con las disposiciones reguladoras de las Cajas de Ahorro - todas las relacionadas, por ejemplo, en el Tercer Fundamento de Derecho de la sentencia precitada de 11 de febrero de 1987- y, singularmente, con el Estatuto de 14 de marzo de 1933 y con el Real Decreto 2290/1977, de 27 de agosto, que imponen a dichas entidades la obligación de invertir sus productos, si los tuvieren, entre otros objetivos, en la financiación de obras benéfico-sociales, comprendiendo dentro de ellas no sólo las orientadas a los servicios de asistencia social, sino también a la sanidad pública, la investigación, la enseñanza y la cultura", concepto, éste último, en el que deben quedar comprendidas la erección y construcción, en un terreno adquirido y destinado a tal efecto (acta notarial de 13 de abril de 1987, folios 4 a 7 del Expediente de gestión), de un Centro Cultural, aprobado o autorizado expresamente como Obra Social Propia Nueva (certificación del acta de la sesión de 25 de abril de 1983, folio 24 del mismo Expediente), con un presupuesto ratificado oportunamente por el Conseller de Economía y Hacienda del Gobierno Balear (folio 28 de los autos de instancia)» (FD segundo)

¹³⁷ SSTs de 14 de junio de 1996 (recursos: 7241/1991 y 8477/1991). Así lo ha declarado la segunda de las sentencias citadas en su Fundamento de Derecho segundo: «La propia doctrina legal (...) tiene establecido, como criterio general -aplicable al supuesto examinado-, que "estará exenta a efectos del tradicionalmente llamado Arbitrio de Plus Valía la adquisición de terrenos por las Cajas de Ahorro efectuada antes de la entrada en vigor de la Ley 40/1981 -pero vigente ya el Real Decreto 3250/1976-, cuando dichos terrenos queden afectos a los servicios de las Cajas destinados a Montes de Piedad y Obras Benéfico-sociales"; y, por tanto, si esto era así en dicho momento o interregno normativo, con mayor razón ha de ser a partir de la publicación del artículo 24.1 de la Ley 40/1981 y de lo que, en un evidente afán clarificador, significó su texto innovador. En el caso presente, no se da motivo alguno que justifique la exención, por cuanto es indudable que tiene carácter comercial la adquisición o adjudicación de la finca de autos. como lo tienen, en general, las operaciones mercantiles y bancarias realizadas por las referidas Cajas en sus Oficinas y Sucursales, máxime cuando, desde el Real Decreto de 27 de agosto de 1977, pueden realizar las mismas operaciones que las autorizadas a la Banca privada, según al efecto dispone su artículo 20; y esto mismo se refleja en otras muchas disposiciones que, sobre tipos de interés, concesión de préstamos, gestión de fondos de inversión inmobiliaria y mobiliaria, materialización de obligaciones de inversión, control de cambios, emisión de certificados de depósitos, etc., aparecen recogidas, por ejemplo, en nuestra sentencia de 11 de febrero de 1987 -cuya filosofía es perfectamente aplicable al supuesto que ahora examinamos-, para llegar a la conclusión de que sólo estará exenta, a efectos del Impuesto

legal consolidada que recoge la STS de 4-12-2000 (RJ 2001\2361): «Dicho lo anterior y respecto del primer motivo casacional --el de la aplicabilidad a la entidad aquí recurrente de la cualidad de institución benéfica o benéfico docente que le permita beneficiarse de la exención del art. 106.2.c) de la L.H.L.--, es necesario hacer constar que cualesquiera puedan ser algunas declaraciones iniciales de esta Sala, en que a las Cajas de Ahorro fue reconocida la condición de entidad benéfica y, consecuentemente, solo por eso susceptible de acogerse a la exención acabada de citar, un consolidado criterio jurisprudencial (...) vincula dicho reconocimiento a que las transmisiones determinantes del incremento del valor que dicho Impuesto grava se hallen específicamente destinadas a las actividades que en las mismas desarrollen como Montes de Piedad o para Obras Sociales, con exclusión, por tanto, de aquellas actividades en que tales Cajas actúen, como los Bancos, en el mercado de intermediación financiera. Así se desprende, además: a), de la evolución normativa de dicha exención a partir de la Ley 40/1981, de 28 de Octubre (art. 24.1); b), de la interpretación de que, pese a las disposiciones derogatorias de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, y del Texto Refundido de las Disposiciones vigentes en materia del Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de Abril, había que entender implícito el alcance subjetivo de la exención aquí controvertida en el art. 353.1.d) de dicho Texto Refundido, apartado este por cierto reproducido a la letra por el precepto de la LHL cuya infracción se denuncia en este motivo, esto es, por el art. 106.2.c); y c), de que, en consecuencia, el que el precepto últimamente citado de la LHL se refiera, como término genérico, a instituciones que tengan la calificación de "benéficas" y éstas, en realidad, puedan englobar cualquier adjetivación de este término (la de instituciones benéfico-sociales o cualquier otra), no elimina la necesidad de acreditar el destino a obras de beneficencia, o a obras sociales, de los

controvertido, la adquisición de terrenos que queden afectos, como antes se ha apuntado, a los Montes de Piedad u Obras Benéfico-sociales, porque, para tal exención, no es suficiente la alusión genérica a lo declarado, en cuanto a los fines de las Cajas de ahorro, en el Estatuto de las mismas de 1933. Es obvio, pues, que no cabe entender que la adquisición onerosa realizada, por una Caja de Ahorros, como rematante o adjudicataria, en un procedimiento sumario hipotecario promovido por la misma entidad para recuperar un crédito otorgado a un tercero, sea una adquisición destinada a uno de los fines benéfico-sociales que justificarían la aplicación de la exención interesada por la ahora apelante, pues se trata, en realidad, de una operación netamente mercantil o financiera, igual a las realizadas por cualquier otra entidad de crédito».

inmuebles urbanos objeto de la transmisión para que una Caja de Ahorros pueda beneficiarse de la exención (...). Y de ahí asimismo, que no pueda calificarse de erróneo o improcedente el argumento de la sentencia aquí impugnada, para denegar la aplicación de la exención, de que no se había acreditado la expresada finalidad benéfica de las transmisiones de inmuebles que había requerido la fusión. Cabe añadir no solo que no se había acreditado, sino que ni siquiera se había alegado dicho destino o finalidad en el caso de autos» (FD segundo)¹³⁸

¹³⁸ Este criterio ha sido utilizado reiteradamente por los tribunales, como, por ejemplo, SJCA, núm. 3 de Pamplona, de 15-11-2000 (JUR2001\297029): *«Invirtiendo el orden de formulación de los motivos de recurso, y puesto que se pretende por parte del Colegio de Médicos recurrente la exención del mencionado Impuesto, procede considerar, en primer término, tal alegación que, apoyada en el artículo 76 de la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, ha de ser rechazada, y ello por cuanto la misma alcanza a "las instituciones calificadas por los organismos competentes como benéficas, benéfico-docentes o de interés social", requisito no concurrente en el supuesto analizado, dado que ninguna constancia existe de esa calificación del Colegio demandante y sí sólo de un escrito del titular de la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento de Pamplona en el que éste, contestando a una consulta urbanística, se limita a expresar su opinión en orden al uso que se pretende implantar en la parcela conocida como "Chalet de Izu", considerándolo de interés cultural y social (...). Tampoco puede ampararse la pretendida exención impositiva en la configuración de los Colegios Profesionales como Corporaciones de Derecho Público y en la atribución a los mismos de funciones o fines de defensa del interés general, lo cual no es cierto, puesto que su razón de ser obedece esencialmente a la defensa de los intereses de sus asociados, sin que puedan aquellos ser cabalmente considerados Administración Pública, carácter que la mejor doctrina les niega, en términos que el acogimiento de la argumentación actora entraría en evidente colisión con la prohibición de aplicar la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito de las exenciones o bonificaciones que establece el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, habida cuenta de que la exención por el Impuesto sólo alcanza a la Comunidad Foral de Navarra, al Estado, a las Comunidades Autónomas y sus respectivos organismos de carácter representativo y al Municipio de Pamplona y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho Municipio (art. 4 de la Ordenanza Fiscal reguladora del tributo)» (FD primero y segundo). Por supuesto, también confirmado, en varias ocasiones, por el propio Tribunal Supremo; v. gr.: STS de 2-02-2001 (RJ 2001\898), que en su Fundamento de Derecho cuarto señala: *«la entidad recurrente plantea la cuestión del reconocimiento de una absoluta exención tributaria de carácter subjetivo, respecto del presente impuesto, a favor de las Cajas de Ahorro, con apoyo en las normas que cita. Frente a ello ha de afirmarse, de conformidad con la consolidada doctrina de esta Sala, que tal exención absoluta subjetiva no existe, y que el ordenamiento únicamente reconoce una exención relativa, de tipo objetivo, en el art. 106.2 de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, en las transmisiones de propiedades efectuadas por las instituciones que desarrollen, precisamente en ellas, actividades benéficas o benéfico-docentes (que deben ser objeto de cumplida prueba), entre las cuales pueden encontrarse las Cajas de Ahorro. En el presente supuesto se trata de locales transmitidos en 1991 por las Cajas fusionadas en favor de Unicaja, pero la sentencia de instancia no ha declarado probada la existencia de este tipo de actividades en los locales transmitidos, cuya prueba hubiera sido completamente necesaria para reclamar el beneficio fiscal. Así lo ha entendido constantemente esta Sala, que ha circunscrito la exención a la adquisición de locales concretos en que se**

desarrollaran actividades estrictamente de beneficencia, sin que la exención pueda tampoco beneficiar a los inmuebles que dejen de estar afectos al uso o destino que motiva la exención por haber sido enajenados. Sólo en el sentido expuesto debe interpretarse la jurisprudencia citada por la recurrente que, evidentemente, no abona la tesis por ésta sustentada». Además de esta exención, existía una bonificación de hasta un 99 % para transmisiones de terrenos en caso de operaciones de fusión y escisión de empresas, regulada en el art. 106.3 de la Ley 39/1988, bonificación que fue derogada por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, estableciendo esta norma la no sujeción al Impuesto cuando se realizaran este tipo de operaciones (supuesto de no sujeción que, finalmente, está recogido en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades). Claro, aquellas entidades en que concurría la posibilidad de solicitar la exención, por su pretendida calificación de benéficas y la bonificación, por derivar la transmisión gravada por el IIVTNU de operaciones de fusión o escisión (supuestos enmarcadas en la tendencia, de hace algo más de una década, de fusión de montes de piedad y caja de ahorros), en el supuesto de que la Administración denegara la exención, tenían como pretensión subsidiaria el reconocimiento de dicha bonificación, hasta el máximo que permitía la Ley: 99%. La aplicación de esta bonificación también ha generado muchos conflictos entre los solicitantes y la Administración, básicamente, por constituir un acto discrecional de ésta (art. 106.3, *in fine*, Ley 39/1988: «siempre que así lo acuerde el Ayuntamiento respectivo»). El Tribunal Supremo ha dedicado muchas resoluciones a resolver estos conflictos. Pueden consultarse sobre el asunto las SSTS de 13-07-2000 (RJ 2000\8505), de 9-12-2000 (RJ 2001, 2789), de 2-02-2001 (RJ 2001\898 y de 7-06-2002 (RJ 2002\7256), que en su Fundamento de Derecho sexto resume la doctrina legal: «*En el momento de las transmisiones había entrado en vigor, desde el 31 de diciembre de 1989, con todas sus consecuencias, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y por tanto regía, en la materia de los beneficios tributarios inherentes a la concentración de empresas, el art. 106.3 de la misma, que concedía una bonificación del 99% en las cuotas que se devengarán con motivo de las transmisiones que se realizaran con ocasión de las operaciones de fusión o escisión de empresas a que se refería la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, “siempre que así lo acordara el Ayuntamiento respectivo”. Este apartado 3 del art. 106 fue derogado, posteriormente, después del devengo de las liquidaciones, por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, pero con antelación, la Ley 5/1990, de 29 de junio, y el Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, habían dado nueva redacción al art. 13 de la Ley 76/1980, de 26 de diciembre (de la que arranca la bonificación discutida), haciendo desaparecer la compensación del Estado a los Ayuntamientos que concedieran la bonificación, y al propio tiempo dejando en manos de las Corporaciones Locales la concesión del beneficio y su porcentaje, que en ningún momento podría rebasar el 99%. La necesidad de este acuerdo, exigido por el art. 106.3, no ofrece la menor duda, y así lo ha subrayado la jurisprudencia que se ha ocupado del presente tema, como, por ejemplo, la sentencia de 14 de enero de 1995. Y aunque ciertamente nadie discute que el control de la potestad discrecional no se agota simplemente por la presencia de una resolución administrativa en que la misma sea ejercitada, es evidente que la revisión de la discrecionalidad exige la ausencia de una aplicación razonada y racional de tal potestad, cuyo ejercicio requiere justificar y motivar la decisión adoptada, de suerte que en ningún momento pueda tildarse de arbitraria la actuación administrativa. En tales términos hay que convenir, con la sentencia recurrida –plenamente ajustada a Derecho–, que la resolución y/o actitud del Ayuntamiento de Málaga acredita la existencia de una voluntad contraria a tal acuerdo, debidamente razonada, por ir contra sus propios intereses, no pudiendo dudarse de que los Ayuntamientos pueden basar su negativa en cualquier circunstancia, tanto atañe a las empresas fusionadas como a la propia Administración Local, no teniendo obligación alguna de conceder el citado beneficio, siendo motivo suficiente y lógico para su denegación el simple hecho de la merma de ingresos para la Hacienda Municipal, sin contrapartida apreciable».*

Pero, al margen de las Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, se han planteado en los tribunales la aplicación de esta exención a multitud de asociaciones o entidades que son o han pretendido aparentar ser benéficas o benéfico-docentes, con desigual fortuna para unas y otras. En lo que sí han hecho hincapié los distintos órganos jurisdiccionales es en que para la aplicación de la exención no es requisito necesario el reconocimiento de la exención en la correspondiente ordenanza municipal¹³⁹.

¹³⁹ Las SSTSJ de Madrid de 23-1-1999 (JT 1999\349) y de 10-3-2001 (JUR 2001\221031) reconocen la exención a una entidad benéfica de construcción, en concreto «Constructora Benéfica», manifestando la primera de ellas: *«Consecuentemente, procederá conceder la exención solicitada, si el recurrente acredita que se trata de una institución que tiene la calificación de benéfica, con independencia de los pactos privados extratributarios que puedan existir entre vendedores y compradores al margen de la relación jurídica tributaria, donde el único sujeto pasivo, como hemos expuesto, es el transmitente del terreno. Asimismo, debemos señalar que para el disfrute de la exención, conforme a lo previsto en el art. 106.2 c) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, basta con que la institución posea la correspondiente calificación legal o administrativa de benéfica o benéfico-docente, habiendo desaparecido el antiguo requisito de la afección a los fines propios de la institución y la necesidad de que el Ayuntamiento acordase la exención y la recogiera en la ordenanza, exigidos por la Ley de Régimen Local de 1955, sin que tampoco sea aplicable al supuesto enjuiciado el requisito adicional establecido en la Orden de 20 de diciembre de 1978, por la que se aprobó la ordenanza-tipo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, consistente en que "deberá aportarse la oportuna calificación del Ministerio de Educación y Ciencia o del Ministerio del Interior para aplicar esta exención" por cuanto que dicha ordenanza en ningún momento se aplicó en el Ayuntamiento demandado (...). La normativa vigente, art. 106.2 c) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, únicamente exige la calificación de benéfica, sin que señale cuál es el órgano calificador del carácter benéfico de la institución. De los documentos aportados en autos (copia de la escritura pública de adaptación de Estatutos otorgada el 27 de marzo de 1957 y certificado emitido por el Secretario General de la Dirección General para la Vivienda, el Urbanismo y la Arquitectura), ha quedado acreditado que la actora fue calificada de entidad constructora benéfica»* (FD quinto). Los mismos argumentos utiliza, en el Fundamento de Derecho segundo, la STSJ de -también- Madrid de 1-12-2001 (JUR 2002\93908) para justificar la aplicación de la exención a la «Asociación Caridad Constructora Benéfica» (FD segundo). Peor suerte corrió la «Sociedad Círculo de las Artes de Lugo», puesto que la STSJ de Galicia de 18-5-1995 (JT 1995\603) no le concedió este beneficio: *«porque: 1) Carece de la calificación formal otorgada por los Organismos competentes de la Administración: Ministerio del Interior, en el primer caso, y Ministerio de Educación y Ciencia, en el segundo. 2) Una interpretación lógica, literal y conforme al sentido gramatical de las palabras conlleva a entender que cuando la Ley dice que quedarán exentas las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, está exigiendo un atributo adquirido a través de un procedimiento establecido en una norma especial y otorgado por órganos competentes para ello, pues en otro caso la norma no hubiera exigido un «tener» sino un «ser», de la misma manera que una asociación dedicada a fines asistenciales o educativos, culturales o deportivos no es acreedora a ningún beneficio si no es reconocida como tal por el Consejo de Ministros, en cuyo acuerdo de declaración deben específicamente concretarse los beneficios económicos fiscales o administrativos que pudieran alcanzarle, circunstancia que no se da en el presente*

caso. Ciertamente, tales asertos son perfectamente trasladables al vigente Impuesto Municipal, que transcribe literalmente el tenor de la exención del derogado RDLeg. 781/1986. A pesar de dedicarse la «Sociedad Círculo de las Artes» a fines recreativos, culturales y, en su caso, asistenciales, no reúne los presupuestos distintivos de los establecimientos benéfico o benéfico-docentes, caracterizados por la realización de actividades asistenciales de naturaleza benéfica en favor de colectivos de marginados o simplemente necesitados (...)» (FD segundo). Sí fue reconocida la exención a una fundación privada calificada de benéfica-docente, la Fundación Privada Anna Ravell i Barrera, por razón de la legislación dimanante de la Comunidad Autónoma de Cataluña, por la STSJ de Cataluña de 26-4-2001 (JUR 2001\223534): «Por todo ello en aplicación del régimen de exención previsto para el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana especialmente previsto en el artículo 106.2.c) de la Ley 39/1988, en modo alguno derogado, a los efectos del presente proceso procede concluir lo siguiente: Ya desde la entrada en vigor de la Ley 39/1988 habla que estar a la calificación de instituciones benéficas o benéfico docentes de acuerdo con la legislación aplicable, en su caso estatal o autonómica establecida en la Ley catalana 1/1982. a') A partir de la Ley 30/1994 y puesto que esa Ley en modo alguno hace desaparecer el tratamiento fiscal favorable – concretado en la exención establecida para el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana– para las preexistentes y futuras instituciones benéficas o benéfico docentes de acuerdo con la legislación aplicable, especialmente las autonómicas establecidas en la Ley catalana 1/1982, debe estarse a su subsistencia. b') En definitiva, el supuesto de hecho subjetivo previsto para el caso, desde luego existente en el derecho autonómico que nos ocupa, y en modo alguno alterado en su consideración a los efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por la Ley 30/1994 (...) permite descartar la construcción de la Administración y, por ende, viabiliza la tesis hecha valer por la parte actora» (FD cuarto). También, la STSJ de Cataluña de 19-7-2001 (JUR 2001\321753), en su Fundamento de Derecho tercero, reconoció la exención, en un supuesto similar al anterior, a la «Fundación Privada Carmen y María José Godó», aplicando la misma línea doctrinal precedente. Por último, comentar la SJCA, núm. 3, de Pamplona, de 15-12-2000 (JUR 2001\297029) que entiende no aplicable la exención al «Colegio Oficial de Médicos de Navarra» por carecer del carácter benéfico-docente, es decir, funciones o fines de defensa del interés general : «Invirtiendo el orden de formulación de los motivos de recurso, y puesto que se pretende por parte del Colegio de Médicos recurrente la exención del mencionado Impuesto, procede considerar, en primer término, tal alegación que, apoyada en el artículo 76 de la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra, ha de ser rechazada, y ello por cuanto la misma alcanza a "las instituciones calificadas por los organismos competentes como benéficas, benéfico-docentes o de interés social", requisito no concurrente en el supuesto analizado, dado que ninguna constancia existe de esa calificación del Colegio demandante y sí sólo de un escrito del titular de la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento de Pamplona en el que éste, contestando a una consulta urbanística, se limita a expresar su opinión en orden al uso que se pretende implantar en la parcela conocida como "Chalet de Izu", considerándolo de interés cultural y social. Tampoco puede ampararse la pretendida exención impositiva en la configuración de los Colegios Profesionales como Corporaciones de Derecho Público y en la atribución a los mismos de funciones o fines de defensa del interés general, lo cual no es cierto, puesto que su razón de ser obedece esencialmente a la defensa de los intereses de sus asociados, sin que puedan aquellos ser cabalmente considerados Administración Pública, carácter que la mejor doctrina les niega, en términos que el acogimiento de la argumentación actora entraría en evidente colisión con la prohibición de aplicar la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito de las exenciones o bonificaciones que establece el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, habida cuenta de que la exención por el Impuesto sólo alcanza a la Comunidad Foral de Navarra, al Estado, a las Comunidades Autónomas y sus respectivos organismos de carácter representativo y al Municipio de Pamplona y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho Municipio» (FD primero y segundo).

5.3.3. Entidades sin fines lucrativos.

Hay que tener en cuenta, finalmente, las exenciones aplicables en virtud de lo dispuesto en la Ley 49/2002, sobre el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivo al Mecenazgo. Dentro del ámbito de aplicación de esta Ley se incluyen las fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, ONG de desarrollo, delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, Federaciones deportivas, Comité Olímpico Español y Comité Paralímpico Español, federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los puntos anteriores, Cruz Roja Española, ONCE, la Obra Pía de Los Santos Lugares, la Iglesia Católica e iglesias, confesiones y comunidades que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el estado español y las Entidades benéficas de construcción constituidas al amparo del art. 5 de la Ley de 15 de julio de 1954. Estas entidades deben cumplir una serie de requisitos¹⁴⁰ y, sobre todo, deben *optar* por el régimen fiscal especial

¹⁴⁰ Tales requisitos son: «1º. *Que persigan fines de interés general.* 2º. *Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:* a) *Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen;* b) *Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia;* c) *Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior. Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas. El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.* 3º. *Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de*

previsto en la Ley 49/2002. Uno de los beneficios incluidos en dicho régimen especial es la exención en el IIVTNU del incremento de valor generado por todos los inmuebles, salvo los que estuviesen afectos a explotaciones económicas no exentas¹⁴¹. Este ha sido el espinoso problema planteado en los

medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica. 4º. Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios. 5º. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. 6º. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta».

¹⁴¹ Así lo explica la DGT en Consulta vinculante núm. V2332/10, de 27-10-2010 (JT 2010\1319) y núm. V2594-11, de 31-10-2011 (JT 2012\18), donde se conecta, irremediamente, el IIVTNU con la regulación del IS: «En el caso planteado en la consulta se trata de la transmisión por parte de la consultante de un bien inmueble a una fundación a constituir, la cual se efectúa sin contraprestación, por lo que estará sujeto al IIVTNU el incremento de valor que experimente el terreno urbano y que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión. El sujeto pasivo, dado que la operación se realiza a título gratuito o lucrativo, será la entidad que adquiere el terreno, es decir, la fundación. No obstante, si el sujeto pasivo del IIVTNU es una entidad a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, habrá que atender a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 15.3 de dicha Ley 49/2002: “Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos”. A su vez, habrá que estar a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 de la Ley 49/2002, el cual dispone que: “La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título”. En caso de que no resultara de aplicación dicho régimen fiscal especial, la entidad adquirente deberá tributar por el IIVTNU. (...)el sujeto pasivo del IBI respecto del bien inmueble en cuestión es la Fundación a constituir, como titular del derecho de propiedad sobre el mismo. No obstante, al igual que ocurría al analizar la tributación en el IIVTNU, si la citada Fundación fuera una entidad acogida al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, habrá que estar a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 15 de la citada Ley, el cual establece: “Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”. La excepción a la exención hace referencia a bienes inmuebles de las entidades sin fines lucrativos que están

tribunales. La STSJ de Cataluña de 18-7-2007 (JT 2007\1064) resolvía una cuestión que giraba en torno a delimitar si los rendimientos derivados del patrimonio inmobiliario de FUNDACIO ENCICLOPEDIA CATALANA se consideraban rendimientos derivados de explotación económica: «Además, la Ley 49/2002 señala en el párrafo segundo del requisito 3º del artículo 3 que: "A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica", disposición legal que, en cualquier caso, priva de virtualidad al razonamiento contenido en la sentencia apelada en sentido contrario. Esta previsión legal es, como se ha destacado doctrinalmente, una de las grandes innovaciones contenidas en la Ley 49/2002, con importantes efectos prácticos. Se considera por la Ley, en efecto, que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica, frente a la regla contenida en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (texto que sería el aplicable al caso de autos), el cual considera como actividad económica el arrendamiento de bienes inmuebles cuando se cuente con un local y con una persona contratada a tiempo completo. Por ello, han de estimarse innecesarias las alegaciones del escrito de apelación que insisten en la ausencia de los requisitos de dicho art. 25.2 de la Ley 40/198, pues según la Ley 49/2002 el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad nunca constituye, a

afectos (consecuencia de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios) al ejercicio, por dichas entidades, de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, por cuyo rendimiento las mismas tendrán que tributar conforme a los artículos 8 y siguientes de la Ley 49/2002. En consecuencia, están exentos del IBI los siguientes inmuebles de que sean titulares catastrales las entidades sin fines lucrativos: Los que no estén afectos a explotaciones económicas. Los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades. Para que la anterior exención del IBI sea aplicable, es necesario que todas y cada una de las actividades realizadas por el sujeto pasivo estén exentas del Impuesto sobre Sociedades. Si una de ellas no está exenta de este impuesto y aunque sólo se ejerza en una parte del inmueble, no se podrá aplicar la exención del impuesto, quedando sujeto y no exento la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del impuesto en función de la superficie. Por tanto, en la medida en que la fundación de futura creación haya ejercitado la opción por la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002, le será aplicable la exención en el IBI regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002, siempre que cumpla los requisitos de dicho artículo y haya comunicado el ejercicio de la opción por el régimen fiscal al Ayuntamiento competente por la localización del bien inmueble de que se trate».

*estos efectos, explotación económica, se cuente o no con los citados local y persona contratada a tiempo completo».*¹⁴².

También están exentas del IIVTNU las donaciones de inmuebles realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo. Se consideran beneficiarias del mecenazgo, además de las entidades acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, a los entes públicos territoriales y sus organismos autónomos, las Universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas, el Instituto Cervantes, el Institut Ramón Llull e instituciones análogas, la casa de América, la casa de Asia e Institut Europeu de la Mediterrania, la Obra Social de las Cajas de Ahorro, el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo.

5.3.4. Personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales

El artículo 105.2.g) del TRLRHL establece la exención en el IIVTNU de los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el

¹⁴² Esta es la opinión también de la Administración. La DGT, en Consulta vinculante núm. V1940/05, de 29-9-2005 (JT 2005\1264) manifestaba: «Este Centro Directivo entiende que la excepción hace referencia a bienes inmuebles de las entidades sin fines lucrativos que están afectos (consecuencia de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios) al ejercicio, por dichas entidades, de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, por cuyo rendimiento las mismas tendrán que tributar conforme a los artículos 8 y siguientes de la Ley 49/2002. Por lo tanto, si el bien inmueble, sobre el que recae la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por el que la entidad sin fines lucrativos es sujeto pasivo, no está afecto a una explotación económica ejercida por la misma, el bien está exento del impuesto; de tal manera que, en el caso de que el bien inmueble sea objeto de arrendamiento, no se encuentra exceptuada la exención del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002 por el hecho de que el arrendatario afecte dicho inmueble a una actividad económica, sea cual fuere esta actividad económica, esté o no el rendimiento de esa actividad económica del arrendatario sujeto al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y esté el rendimiento de dicha actividad del arrendatario exento o no en el correspondiente impuesto personal que lo grave». En la misma onda: Consulta vinculante de la DGT, núm. V1108/07 de 28-5-2007 (JT 2007\633).

impuesto recaiga sobre una persona o entidad a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales, por tanto, constituye una remisión abierta del precepto a los sujetos pasivos a los que les sea aplicable la exención en virtud de tratados o de convenios internacionales.

Teniendo en cuenta que la prevalencia de los tratados internacionales sobre la ley interna deriva de la propia Constitución -artículo 96-, de forma que ni los beneficios establecidos previamente en tales textos ni, mucho menos, los que pudieran aprobarse después de su entrada en vigor, podrían ser derogados por la norma tributaria local, estamos en posición de decir que el legislador ha podido prescindir totalmente de regular esta exención, por ende, un tanto tautológica. En cualquier caso, para encontrar alguna resolución interesante relacionada con la presente exención hay que remitirse a la STSJ de 17-5-1999 (JT 1999\1440), en la que se declara vigente la exención para las instituciones culturales comprendidas en el Convenio de Cooperación Cultural, Científica y Técnica suscrito por el Estado Español y la República Francesa, de 7-2-1969 (en este caso para la Sociedad Francesa de Beneficencia y Enseñanza de San Sebastián) tomando en consideración la doctrina sentada por la STS de 26-11-1991 (RJ 1991\8772)¹⁴³: «Es plausible, en el presente supuesto, llegar a la

¹⁴³ Su Fundamento de Derecho segundo condensaba la doctrina aludida: «Cierta es que la exención establecida en el art. 353.2.c) del Real Decreto Legislativo 781/1986 se refiere sólo a la modalidad decenal o tasa de equivalencia del art. 350.1.b) del mismo, pero la exención pretendida en estos Autos surge de la aplicación conjunta, por doble remisión, de los arts. IV y V del Acuerdo de 1979 y el art. 353.1.d) y f), pues el art. 1 de la Orden de 29-7-1983 aclara, sin desbordar el sentido inmanente en los principios reguladores del Acuerdo y en la normatividad de la exención del Impuesto de Autos, que «las Asociaciones y Entidades comprendidas en el art. IV del Acuerdo (o sea, el núcleo esencial de la Iglesia Católica) disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V», de modo que, a tenor de lo indicado en este último, las Asociaciones o entidades del IV tendrán derecho a disfrutar los beneficios fiscales que el ordenamiento tributario español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas (como, a mayor abundamiento, puntualiza el art. 5 de la Orden citada). El art. 353.1 enumera una serie de exenciones subjetivas en favor de determinadas entidades, entre las que incluye, en el apartado d), «las entidades que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes», y esta exención es la que los artículos V del Acuerdo y 5.1 de la Orden de 1983 declaran aplicable a las entidades eclesiásticas o religiosas comprendidas en ellos, régimen que, por lo dicho y a tenor del art. 1 de la citada Orden es aplicable, también, a las entidades del art. IV (entre ellas, las Diócesis y las Parroquias). Conclusión que no se desvirtúa por el hecho de que el art. 353.2.c) se refiera sólo a la exención de la modalidad decenal o tasa de equivalencia, pues tal apartado tiene su base en el art. IV.D del Acuerdo y dicha exención se completa, para la modalidad impositiva generada con ocasión de las transmisiones dominicales o constituciones y transmisiones de derechos reales de goce, con la que resulta aplicable por el juego de las remisiones del art. IV del Acuerdo al V del mismo y de éste al art. 353.1.d) del Real

misma conclusión estimatoria del recurso y de reconocimiento a favor de la parte actora de la exención interesada, pues ni de la normativa anteriormente citada y ni de la que se contiene en el Convenio de Cooperación Cultural, Científica y Técnica suscrito por el Estado Español y por la República Francesa, de 7 de febrero de 1969, y prevista en el Instrumento de Ratificación de España del Canje de Cartas Hispano-Francés, constitutivo de Acuerdo, por el que se desarrollan los artículos IV y XX del citado Convenio, en los que se prevé en favor de las instituciones culturales enumeradas en las listas 1 y 2, «la exención de los Impuestos directos, tasas y contribuciones de cualquier naturaleza sobre los inmuebles mismos, así como de los recargos provinciales y municipales correspondientes a ellos, salvo las tasas percibidas en pago de servicios prestados» -norma 4 b) del Instrumento de 28 de febrero de 1974-, cabe deducir, como pretende la Administración demandada que, de otra lado, ha venido reconociendo a la entidad recurrente la exención respecto del viejo Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, la exigencia de requisitos o condicionamientos a cuyo cumplimiento se supedita la concesión de exención de pago, cuando el sujeto pasivo es una institución de las enunciadas en el Convenio y relacionadas en las listas 1 y 2 del Instrumento o posteriormente agregadas, mediante los correspondientes Canjes de Notas entre los dos Gobiernos firmantes, pues, a tenor de la Orden de 11 de mayo de 1979,

Decreto Legislativo 781/1986. A tal situación puede llegarse también por la vía del art. 353.1.f) de ese último texto, pues, si la exención se concede a las personas o entidades a cuyo favor se les haya reconocido por tratados o convenios internacionales, la interpretación concordada del Acuerdo lleva asimismo a reputar aplicables a las entidades del art. IV del Acuerdo esta segunda clase de exenciones. Exenciones que, frente a las del art. IV (en las que el Estado no tiene poder unilateral de decisión, al estar definidas en un Acuerdo o tratado internacional vinculante para ambas partes), dependen, en definitiva, de la voluntad del Estado Español, ya que se mueven en un marco jurídico, el de las entidades benéficas o sin fin de lucro, que aquél puede modificar libremente; marco o régimen que, una vez definido no puede dejar de ser aplicado. En principio, pues, resulta aplicable al caso el supuesto previsto en el art. 353.1.d), ya que el Obispado de Vic es el contribuyente obligado al pago del Impuesto, a tenor del artículo 354.1.b), al ser el donatario de los terrenos transmitidos y recaer sobre él, en consecuencia, la obligación de satisfacer la exacción. A todo ello, no empece lo establecido en el art. 353.4 del Real Decreto Legislativo 781/1986, pues se refiere al caso de que, estándose ya aplicando la exención prevista para la modalidad decenal o tasa de equivalencia del Impuesto, se produzca la transmisión de los terrenos desde las entidades eclesiásticas o religiosas (o, más concretamente, desde la Iglesia Católica) hacia un tercero, y, en el supuesto de Autos, se trata, en cambio, de una adquisición por la Iglesia Católica, a título gratuito de un tercero».

la recurrente se encuentra incluida en la relación de entidades que, gozan de exención subjetiva de carácter absoluto o incondicional».

5.3.5. Las confesiones religiosas: especial -e inevitable- atención a la Iglesia Católica

a) Planteamiento de la cuestión: los Acuerdos de cooperación con el Estado español

Cuando nos planteamos cuál puede ser el precepto que exima a una confesión religiosa del pago del IIVTNU, nos enfrentamos a una maraña normativa, que, *prima facie*, no resulta fácilmente digerible. Se trata de una exención de esas que ha llamado, en alguna ocasión, la doctrina especializada como mixta¹⁴⁴ y que participan, por tanto, del aspecto subjetivo y objetivo de las exenciones. Pero, al margen de calificativos, lo que sí es cierto es que la primera duda que nos asalta en este ámbito es saber qué norma concede este beneficio a las entidades religiosas. Sin duda, después de lo examinado en este apartado dedicado a las exenciones, barajamos los tres tipos analizados anteriormente a éste: exención dispuesta para instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, para entidades sin fines lucrativos y para entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales. Porque, empezamos diciendo que algunas confesiones religiosas han firmado Acuerdos de cooperación con el Estado español¹⁴⁵, ya que la Ley Orgánica 7/1980, de Libertad Religiosa, de 5 de julio establecía, en su artículo 7, la posibilidad de que el Estado hiciese efectivo el principio de cooperación con

¹⁴⁴ Cfr. MARTÍN DEGANO, I.: «El carácter subjetivo o mixto de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11, 2001.

¹⁴⁵ Los Acuerdos están al servicio del pleno ejercicio del derecho del individuo y de los grupos. La existencia de estos Acuerdos se establece en el artículo 7 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa (LOLR, a partir de ahora): «Uno. El Estado, teniendo en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, establecerá, en su caso, acuerdos o convenios de cooperación con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España. En todo caso, estos acuerdos se aprobarán por Ley de las Cortes Generales» Para que una confesión religiosa pueda acceder al Acuerdo tiene que cumplir dos condiciones: Estar inscrita en el Registro de Entidades Religiosas y haber alcanzado notorio arraigo en España). Sin embargo, al afirmar la LOLR “establecerá, en su caso”, la concurrencia de estos dos requisitos, y en particular el de notorio arraigo, no implica necesariamente que el Estado esté obligado a la firma de un Acuerdo.

las confesiones religiosas a través de la adopción de Acuerdos o Convenios. De la necesidad de suscribir Acuerdo o Convenio para ser beneficiario de un régimen tributario específico hablaba la STS de 21-6-1991 (RJ 1996\4967): *«Efectivamente, según los artículos 5.1 y 7.1 y 2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 julio, de Libertad Religiosa, se requiere, para obtener la concesión de la exención cuestionada, las siguiente tres condiciones: A) Que el Estado establezca acuerdo de cooperación con la entidad religiosa, para lo cual es preciso que haya alcanzado notorio arraigo en España por su ámbito y número de creyentes; B) Que el acuerdo de cooperación sea aprobado por Ley de las Cortes Generales; y, C) Que, en dicho acuerdo, se extiendan, a la entidad religiosa, los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las entidades sin fin de lucro y de carácter benéfico. (...) entre el Estado español y la Santa Sede existe el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 enero 1979, ratificado por Instrumento del 4 diciembre siguiente (con publicación en el Boletín Oficial del Estado del 15 de diciembre), aprobado por las Cortes Generales, en cuyos artículos III, IV y V se prevé la concesión de los mismos beneficios fiscales establecidos en el ordenamiento jurídico tributario español para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se otorguen a las entidades benéficas privadas» (FD segundo).*

Actualmente son cuatro las confesiones religiosas con Acuerdo: la Iglesia católica, que firmó el Acuerdo de 3 de enero de 1979, sobre asuntos económicos, las iglesias evangélicas, a través de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEDERE, en adelante), las comunidades judías, a través de la Federación de Comunidades Israelitas de España (FCIE, en adelante) y las comunidades musulmanas, a través de la Comisión Islámica de España (CIE, en adelante). Los Acuerdos firmados con éstas tres últimas han sido aprobados, respectivamente, por la Ley 24/1992, la Ley 25/1992 y por la Ley 26/1992, todas ellas de 10 de noviembre de 1992. Existe una diferencia fundamental entre los Acuerdos celebrados por el Estado español con la Santa Sede y los Acuerdos de cooperación celebrados por el Estado español con evangélicos, judíos y musulmanes: los primeros son equiparados a Tratados Internacionales, mientras que los segundos tienen la consideración de leyes de las Cortes Generales.

Una vez que sabemos cuáles pueden ser las normas aplicables a las distintas confesiones religiosas, en relación a la exención en el IIVTNU, es el momento de plantear un tratamiento diferenciado; como diferenciado es el trato que -ya hemos podido intuir- le ha dispensado el legislador a la Iglesia Católica, por un lado y, por otro, al resto de confesiones religiosas que han suscrito Acuerdo o Convenio.

a) La Iglesia Católica

El Acuerdo que rige las relaciones económicas de España con la Santa Sede (AAE, en adelante) distingue entre dos tipos de entidades a efectos de sus beneficios fiscales. En primer lugar, se encuentran las entidades recogidas en el art. IV, que constituyen el núcleo de la Iglesia: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, Diócesis, Parroquias y otras circunscripciones territoriales, los Órdenes y Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada y sus Provincias y Casas. Este tipo de entidades tiene reconocidos unos beneficios fiscales en el AAE. El segundo grupo, incluido en el art. V, son las asociaciones y fundaciones religiosas que realizan actividades religiosas, benéfico-docentes, médico u hospitalarias o de asistencia social. En este caso el AAE no recoge ningún beneficio concreto, sino que se remiten a los de las entidades no lucrativas y benéficas. El art. IV.1 a) prevé la exención total y permanente en la contribución territorial urbana de determinados inmuebles¹⁴⁶ y el art. IV.1.d), prevé la exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia sobre los inmuebles reseñados en el apartado a). Claro, como la firma de este acuerdo fue anterior a la promulgación de la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, se reconocía la exención sobre la tasa de equivalencia, pero ningún precepto se pronunciaba sobre la posibilidad de exención de la modalidad instantánea u ordinaria del impuesto. Para aclarar la situación, el Ministerio de Economía y Hacienda, en la Circular 4 de octubre de 1985 y atendiendo a lo dispuesto en el Protocolo Adicional 2º del AAE sobre aplicación

¹⁴⁶ «1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.

3) Los locales destinados a oficinas, la curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4) Los seminarios destinados a la formación del Clero diocesano y religioso y las universidades eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.

5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada».

de tasas locales a las entidades eclesiásticas¹⁴⁷ estableció que, en relación al IIVT era de aplicación *«la exención en su modalidad periódica, decenal, o de antigua tasa de equivalencia, y, en cambio, se ha excluido de la exención del impuesto instantáneo, exigido en el momento de la transmisión de los bienes»*. En definitiva, La falta de previsión expresa en el AAE de la extensión de las exenciones de las entidades benéficas a las entidades del art. IV y la Circular mencionada provocó la duda de si ellas también podían gozar de estos beneficios. La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero (BOE 8-8-1983), puso fin a esta controversia declarando que las entidades del art. IV también gozan de los beneficios fiscales previstos para las entidades no lucrativas del art. V¹⁴⁸. A esta misma conclusión, y ya aplicando la exención del IIVTNU, llegó el Tribunal Supremo en las STS de 26-11-1991 (RJ 1991\8772) -doctrina ratificada por la STS de 9-4-1992 (RJ 1992\3288)-, al señalar que: *«debe tenerse en cuenta que el Acuerdo de 3-1-1979 antes referido, que, como verdadero Tratado Internacional, forma parte a tenor de los arts. 96.1 de la Constitución de 1978, 1.5 del Código Civil y 13 de la Ley General Tributaria, del ordenamiento jurídico español, prevaleciendo sobre sus normas en virtud de los principios de especialidad y competencia, debe ser adecuadamente interpretado, dentro, sin embargo de los límites indicados en los arts. 18, 23 y 24 de la citada Ley General Tributaria, a tenor de lo establecido en los arts. 31 del Convenio de Viena, VI del propio Acuerdo de 3-1-1979 y ap. 2 de su Protocolo Adicional, en*

¹⁴⁷ *«Ambas partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los arts. III a V del presente Acuerdo»*.

¹⁴⁸ A esta tipología de entes la doctrina le ha puesto nombre: las entidades del art. IV son las denominadas entidades «menores» y las entidades del art. V son las denominadas entidades «mayores»: v.gr., MARTÍN DEGANO, I.: «El carácter subjetivo o mixto de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», cit., p. 2; y VALENCIA CANDALIJA, R.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y las exenciones a las confesiones religiosas: análisis legislativo y jurisprudencial», *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Extremadura)*, núm. 23, 2005, p. 174.

los que se expresa que la Santa Sede y el Gobierno Español procederán «de común acuerdo» en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del Acuerdo, señalando los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los arts. III a V de aquél. Producto de tal voluntad interpretativa concordada es la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29-7-1983, dictada previo su contraste en la Comisión mixta Iglesia-Estado oportunamente constituida al efecto. En el Acuerdo de 1979 se distingue entre la Iglesia Católica y demás entidades enumeradas en el art. IV.1 (entre ellas, las Diócesis y Parroquias), para las que establece unas exenciones calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos, y las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V, a las que se aplican, por remisión, la exenciones previstas en la legislación fiscal española para otras entidades que desarrollan actividades afines a algunas de las que aquéllas llevan a cabo. Como no es lógico, en el marco de una interpretación separada y excesivamente literalista de los arts. IV y V de dicho Acuerdo, que las entidades incluidas en el último tengan, por remisión, un régimen fiscal más favorable que las reseñadas en el primero (constitutivas del núcleo esencial de la Iglesia Católica), la Orden de 29-7-1983 ha armonizado la interpretación sistemática de los mismos, cerrando el círculo hermenéutico y evitando resultados contrarios a los fines perseguidos por el propio Acuerdo» (FD segundo). Por tanto, de acuerdo con esta interpretación, todas las entidades de las confesiones religiosas que han suscrito un Acuerdo de cooperación disfrutan de los beneficios fiscales de las entidades benéficas y sin ánimo de lucro. Los TSJ también han seguido esta línea doctrinal, como, v. gr.: STSJ del País Vasco de 28-3-1994 (JT 1994\320) ¹⁴⁹ .

¹⁴⁹ Fundamento de Derecho tercero: «En cuanto al tema central de si la exención afecta al incremento de valor producido en el presente caso, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha señalado en sentencias como la de su Sala Tercera, Sección Segunda de 26 noviembre 1991, que “si bien es cierto que la exención establecida en el art. 353.2,c) LRL), se refiere sólo a la modalidad decenal o tasa de equivalencia del art. 350.1,b) de la misma, sin embargo la exención pretendida en el caso -del Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos-, surge de la aplicación conjunta, por doble remisión, de los artículos IV y V Acuerdo entre España y la Santa Sede 3 de enero de 1979) (asuntos económicos), y 353.1, d) y f) LRL, pues a tenor del artículo 1.º de la OM de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, las

Sin embargo, no todo ha sido pasarle la mano por el lomo al Gobierno y algunas voces se han posicionado en contra de esta exégesis. Por ejemplo, la SAN de 23-2-1994 (JT 1994\89), en su Fundamento de Derecho tercero, disponía sobre el particular: *«Firmados entre el Estado español y la Santa Sede los Acuerdos de 3 enero 1979, entre los cuales se encuentra el concluido sobre Asuntos Económicos, debería el caso examinado ser susceptible de reconducirse a alguno de los dos arts. IV y V; pero el primero de ellos concernía a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas, exclusivamente en relación con los tributos allí detallados, (A) Contribución Territorial Urbana, (B) Impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio, (C) Sucesiones, Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, (D) Contribuciones especiales y Tasa de equivalencia -modalidad del impuesto examinado que tiene como hecho imponible el incremento de valor que experimenten los terrenos pertenecientes a personas jurídicas, es decir, que permanezcan en poder de éstas y en tanto no se transmitan-, entre los cuales no se encuentra la exención de impuestos ahora estudiados, aunque sí comprende a la Congregación recurrente; y el segundo establecía que «las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las anteriormente enumeradas y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas». Es cierto que la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 julio 1983, dictada en aclaración de conceptos sobre beneficios tributarios otorgados a Asociaciones y Entidades religiosas, al disponer que las comprendidas en el art. IV “disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el art. V del Acuerdo”, efectúa además algunas precisiones sobre aspectos determinados de los Impuestos de Sociedades, Actos*

asociaciones o Entidades del artículo IV tendrán derecho a disfrutar los beneficios tributarios que el ordenamiento tributario español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas, razones que llevan a considerar aplicable al caso el supuesto previsto en el artículo 353.1, d) LRL”».

Jurídicos Documentados y Solares, pero -como no podría ser de otro modo, en obligada observancia del principio de jerarquía normativa- nada contempla en relación con el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, impuesto instantáneo que se devenga en el momento de su transmisión, que en el Acuerdo no se mencionaba y sobre el cual veda toda aplicación por analogía el art. 24.1 LGT, sin que, a mayor abundamiento y en su condición de transmitente, la Congregación actora se haya atribuido ni menos probado su calificación formal como entidad benéfico-docente por lo que no resulta procedente acoger su pretensión principal». También, desde la Administración, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en respuesta a una consulta de 21 de junio de 2000, niega tal exención, por no aparecer expresamente recogida en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre¹⁵⁰.

Sin embargo, con independencia de todo lo dicho, el problema que más se ha reproducido en la jurisprudencia ha sido otro: ¿cuál es el alcance de la exención? Es decir, el planteamiento es el siguiente: si para disfrutar de la exención no es necesario tener en consideración la naturaleza, destino o actividad desarrollada en el inmueble transmitido o, por el contrario, si para ese reconocimiento es preciso, además de ser entidad religiosa, que el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias. En este segundo caso, estaríamos ante lo que la doctrina¹⁵¹ (y la jurisprudencia que vamos a examinar) denomina exención mixta: el *tertius genus*, del que hablábamos más arriba, en el que se convierte una exención que participa del carácter objetivo y subjetivo de éstas. En este sentido, inicialmente los TSJ se decantaban por declarar la exención como puramente subjetiva: la STSJ de Castilla-La Mancha de 20-5-1996 (JT

¹⁵⁰ Cfr. MARTÍN DEGANO, I.: «El carácter subjetivo o mixto de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», cit. p. 2.

¹⁵¹ Cfr. LABACA ZABALA, M.L.: «La exención del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a la Iglesia Católica», *Saberes: Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*, vol. 3 (separata), 2005, p.13; MARTÍN DEGANO, I.: «El carácter subjetivo o mixto de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», cit., p. 2; CEBRIÁ GARCÍA, M.D.: «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2004, p.60 y VALENCIA CANDALIJA, R.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y las exenciones a las confesiones religiosas: análisis legislativo y jurisprudencial», cit., p. 175.

1996\764) declaraba, en su Fundamento de Derecho tercero: *«Resulta superflua la polémica que introduce el Ayuntamiento demandado en la contestación a la demanda en cuanto trata de poner en duda que los bienes donados vayan a destinarse o al menos se destinen efectivamente en su totalidad a los fines de culto o religiosos que justificarían la concesión de la exención, pues con independencia de esta cuestión, no puede negarse que la exención que a la Congregación corresponde es la que se otorga a cualquier entidad benéfica con arreglo a lo dispuesto en el citado art. 106.2, c) de la LHL, precepto que no requiere de la justificación o destino de los bienes transmitidos a las actividades benéficas o benéfico-docentes propias de las mismas, y ello en virtud de la atribución a dichas entidades religiosas de los mismos beneficios fiscales que a las entidades de dicho carácter»*. También la STSJ de Andalucía –Granada- de 18-9-1995 (JT 1995\1155) disertaba en esa línea: *«Tampoco es admisible la argumentación del Ayuntamiento demandado sobre la falta de construcción del templo en los terrenos donados porque, en primer lugar, la construcción se está llevando a cabo, si bien se encuentre paralizada temporalmente, y en segundo lugar, la exención aplicable (art. 353.1.d) es de carácter subjetivo y no subordinada a la finalidad de los terrenos transmitidos»* (FD quinto).

Sin embargo, el TS tiene otra opinión. Desde sus primeros pronunciamientos así se ha mostrado, esgrimiendo la necesidad de justificar el uso y destino del terreno para el disfrute de la exención, no siendo suficiente la calificación como de religiosa de la entidad transmitente o adquirente -según los casos-. En la STS de 9-4-1992 (RJ 1992\3288), con respecto a una finca legada a una congregación religiosa de la Iglesia Católica, sujeta a arrendamiento con prórroga forzosa, cuyo rendimiento económico se destina a actividades de beneficencia, declaraba la procedencia de la exención: *«Los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3-1-1979, cuyos arts. 4.º y 5.º determinan respectivamente, que «las Ordenes y Congregaciones Religiosas están exentas de los impuestos sobre donaciones y transmisiones patrimoniales, siempre que los bienes y derechos adquiridos, se destinen al culto, a la sustentación del clero y al ejercicio de la caridad» y que «las asociaciones religiosas que se dediquen a actividades benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales del Ordenamiento Jurídico Tributario Español previsto para las entidades sin ánimo de lucro, en todo caso a las que se concedan a las asociaciones benéficas privadas» y el Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre, en su art. 90.1 apartados d) y f) declaró exentos del impuesto los incrementos del valor correspondiente cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga, como contribuyente, sobre «las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes» y, las «personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención por tratados o convenios internacionales»* (FD segundo). La STS de 16-6-2000 (RJ 1994\6592) decidía que era improcedente conceder la exención a la Congregación Religiosa del Sagrado Corazón, ya que

el artículo IV de los acuerdos del Estado Español-Santa Sede exigen la coincidencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo y en este caso no concurría el elemento objetivo que afecta al destino de la finca, que es un solar sin edificar, sin destino actual y efectivo: *«en el caso de autos, no concurre ninguno de los requisitos, subjetivos y/o objetivos, previstos en los artículos IV y V del Acuerdo con la Santa Sede de 3 enero 1979 y 520.1, apartados d) y h), de la Ley de Régimen Local de 1955 (y, en su caso, 33.1 de la Ordenanza Fiscal número 30 de 1980), pues, en definitiva, tal como se expone en el acuerdo y sentencia comentados, el inmueble aquí transmitido es un solar sin edificar, sin destino actual y efectivo alguno, y ni por sí sólo ni por su simbiosis con la Congregación que lo detentaba o con el Centro que lo ha adquirido puede dar lugar, consecuentemente, al beneficio que se cuestiona»* (FD cuarto). La STS de 25-11-1997 (RJ 1997\7738) también rechazaba la aplicación de la exención a la Congregación de los Hermanos de la Inmaculada Concepción de la Santa Virgen María que vendió a la Compañía de Jesús, Provincia de Castilla, cinco parcelas urbanas y es que no todas estaban dedicadas al fin docente en su totalidad: *«(...) el hecho de que en el Centro de Juan XXIII se impartieran, al tiempo del devengo, los estudios de la EGB, y de que, según la Constitución y la Ley General de Educación, 14/1970, de 4 agosto, dichos estudios deban ser obligatorios y gratuitos, no quiere decir ni implica, forzosamente, que el Centro, en su conjunto, sea, también, gratuito, ni que, aunque lo fuera (extremo éste no acreditado directamente), sea causa de exención para las liquidaciones por venta de terrenos independientes de aquel en que está enclavado»*. Pero, donde se recoge la doctrina definitiva del TS es en la STS de 16-6-2000 (RJ 2000\6842), donde el Alto Tribunal concluye con la exigencia de justificación de que el terreno transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de interés general: tanto en supuestos de aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, como en aquellos en que resulte aplicable la Ley 30/1994, de 24 de noviembre *«El punto de partida, pues, para que una Congregación religiosa como la de que aquí se trata o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica –art. IV.1– o perteneciente a las demás a que se refiere el art. V del Acuerdo anteriormente citado pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, es el de que ha de ser una entidad dedicada «a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias» –exigencia impuesta directamente por el tan repetido art. V– y, además, ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente. Es así que para estas últimas el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida va indisolublemente unido no ya sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin fin de lucro o benéfico-docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible o el objeto de la*

transmisión o adquisición determinantes del gravamen se encuentren vinculados a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, luego la conclusión no puede ser otra que la imposibilidad de reconocerla, en cuanto aquí interesa, al incremento del valor que manifieste la transmisión de un terreno de naturaleza urbana –hecho imponible, precisamente del Impuesto aquí controvertido, según el art. 105.1 de la vigente Ley de Haciendas Locales– si ese bien o terreno no está destinado a alguna de las finalidades que justifiquen que, no obstante haberse realizado el hecho imponible del tributo, no haya surgido la obligación tributaria, precisamente por particular previsión del legislador en atención a la finalidad concreta de determinadas entidades que haya querido proteger o fomentar. Téngase presente que este es el principio que rige el tratamiento de las exenciones tributarias, en particular de las no puramente subjetivas, sino, como la presente, mixtas o, lo que es lo mismo, reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien o procedencia del rendimiento o producto que, en definitiva, constituya el objeto del gravamen. Por eso mismo, en el art. IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana –hoy Impuesto sobre Bienes Inmuebles–, de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia –modalidad decenal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, actualmente extinguida– a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso mismo, igualmente, la exención total y permanente reconocida para los Impuestos reales o de producto, sobre la Renta o sobre el Patrimonio no alcanza a los rendimientos que las entidades religiosas básicas pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por Impuesto sobre la renta» (FD tercero). Esta es la doctrina ratificada por el TS en SSTs de 30-10-2000 (RJ 2001\942)¹⁵²

¹⁵² Fundamento de Derecho tercero: «A la vista de todos los elementos de juicio de que se dispone, de lo alegado por las partes en el presente recurso casacional y del contenido de los varios motivos impugnatorios casacionales (que, por su intrínseca y común naturaleza, pueden, y deben, ser objeto de un análisis conjunto, para un mejor y completo contraste de la interrelación de los mismos), debe procederse a su estimación y a la anulación de la Sentencia de instancia, pues, frente al criterio sostenido en dicha Resolución de que a la Compañía de Jesús, como entidad integrada o dependiente en o de la Iglesia Católica, ha de reconocérsele el régimen de exenciones subjetivas prevenido en el artículo IV.B) del Acuerdo de 1979, en relación con el 353.1.f) del Real Decreto Legislativo 781/1986, para los Impuestos reales sobre la renta (en tanto el IMIVT lo es), o bien en los artículos V, en relación con el IV, del Acuerdo, 353.1 d) del Real Decreto Legislativo 781/1986 y 1 y 5 de la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 (aclaratoria del Acuerdo de 1979), para las entidades benéfico docentes, simplemente por la comentada dependencia o pertenencia a la Iglesia Católica, y, por tanto, sin consideración a la naturaleza, destino o actividad desarrollada o que va a desarrollarse en el inmueble transmitido, hemos de llegar a la conclusión de que, para el reconocimiento de la exención, es preciso, además, como se ha dejado sentado en la Sentencia de esta Sección y Sala de 16 de junio de 2000 (dictada en el recurso de casación en interés de Ley número 6960/1999), que el

, 20-11-2000 (RJ 2000\8548)¹⁵³ y 21-11-2000 (RJ 2001\958)¹⁵⁴: necesidad de justificación de que el terreno transmitido se halle afecto a las finalidades no lucrativas o de interés general. Ni que decir tiene que esta es la estela doctrinal¹⁵⁵ que han seguido los TSJ hasta las resoluciones más recientes¹⁵⁶.

inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias».

¹⁵³ «La cuestión concreta aquí planteada ha sido abordada por esta Sala en Sentencia de 16 de junio de 2000 (RJ 2000, 6842) , dictada en recurso de casación en interés de la Ley, referido a un caso similar en que se discutía la exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, con ocasión de la enajenación de una vivienda por la misma entidad religiosa, es decir, «Salesianos de Don Bosco» o «Sociedad de San Francisco de Sales», si bien ya bajo la vigencia de la Ley de Haciendas Locales, no obstante lo cual, la doctrina legal fijada en dicho fallo es aplicable al caso de autos, dada la similitud con la regulación recogida en el precedente Real Decreto Legislativo 781/1986» (FD cuarto).

¹⁵⁴ «(...) las exenciones que antes se han calificado de autónomas o directas, aun referidas a lo que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica, sólo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado (templos, capillas, residencias de Obispos y Sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.), con lo que quiere significarse que el destino de los bienes objeto de gravamen, o cuyas transacciones sobre ellos lo determinan, es elemento esencial, incluso, para estas entidades que, como se ha dicho, tienen un régimen independiente de exenciones por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica . Y fue, precisamente para que estas entidades no tuvieran un régimen de exenciones más limitado que el reconocido a las asociaciones y entidades religiosas no integrantes de ese núcleo básico –las del art. V–, para lo que la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 extendió a las primeras el régimen de exención por remisión reconocido para estas últimas, pero entonces, lógicamente, en los mismos términos y con las mismas condiciones a éstas aplicables» (FD sexto).

¹⁵⁵ Ya sabemos: doctrina del TS que –de acuerdo con el art. 100.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa- vincula a todos los Jueces y Tribunales inferiores en grado a este orden jurisdiccional a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

¹⁵⁶ V. gr.: STSJ de Cataluña de 11-10-2004 (JT 2004\1529): «De lo anterior resulta que no cabe una aplicación sin mas de la doctrina legal de la STS de 17 de junio de 2000 a las transmisiones lucrativas, las cuales han de estimarse cubiertas por la exención de las letras c) y e) del art. 106.1 LHL (texto originario, aplicable al caso) cuando, se transmite a título oneroso el terreno o bien y el producto de destina a los fines benéficos de la Entidad, lo que se llevó a cabo, según lo apuntado. En definitiva, el dato esencial será la afectación, dado el carácter mixto de la exención, que en las transmisiones onerosas se referirá al momento de generarse la plusvalía, pero que en las lucrativas hay que referir al destino del bien y también al destino del producto de la venta del bien (sin perjuicio de gravar, si procede y sin exención, esa venta)» (FD cuarto); STSJ del País Vasco de 25-6-2013 (JT 2014\811) «En definitiva, pues, tampoco puede reconocerse una exención a una Fundación por la mera titularidad del bien afectado, ni, por equiparación, a una institución o congregación religiosa. Es de todo punto insoslayable la necesidad de que dichas entidades --todas, las religiosas y no religiosas-- acrediten, en cualquier caso, la afectación o destino del bien de que se trate al cumplimiento de las finalidades que fundamentan, en cada supuesto, la existencia del beneficio fiscal» (FD tercero) y STSJ de Andalucía -Granada- de 17-11-2014 (JUR 2015\135073): «La cuestión que nos congrega en este

No obstante lo anterior, el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 dispone que el régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, «*siempre que estas entidades cumplan los requisitos establecidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen*¹⁵⁷». Sin perjuicio de ello -en palabras de RODRÍGUEZ BLANCO¹⁵⁸-,

recurso, forma nuestra convicción de que se trata de una exención mixta, pues exige que el sujeto tributario sea la Iglesia Católica, y que además el bien de que se trate se encuentre enumerado en la relación que hemos hecho del artículo IV del Acuerdo con la Santa Sede o incluso, si no está en esa relación, sí al menos sirva a algunas de las tareas de la Iglesia católica. Es por ello que el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida va indisolublemente unido no ya solo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de Iglesia Católica, extremo repetimos incontrovertido, sino a que el bien forma parte del catálogo antes enumerado y afecto a la labor que se predica como susceptible de desarrollarse en ellos. Quiere decirse que el reconocimiento de exenciones tributarias afectantes a bienes inmuebles o a transacciones u operaciones relativas a los mismos no depende únicamente de la vinculación de dichos bienes o transacciones a la Iglesia católica en cuanto entidad que cumple las condiciones legalmente establecidas para merecer dicha conceptualización, sino que, además, es inexcusable que el inmueble de que se trate sea de aquellos que por su naturaleza estén afectos al cumplimiento de los fines o actividades que constituyen el fundamento de la exención y que la ley determina específicamente» (FD quinto).

¹⁵⁷ En este sentido, la DGT, en respuesta a la Consulta vinculante V2263-05, de 7-11-2005 (JT 2005\1656) ha afirmado: «*al tratarse de una de las entidades del artículo V del mencionado Acuerdo, deberá cumplir todos los requisitos contemplados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, para poder aplicar el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos contenido en el capítulo II del título II de dicha Ley*». Recientemente, en Consulta vinculante núm. V2589/14, de 2-10-2014 (JUR 2014\276568) expone las pautas para entender la exención: «*La entidad eclesiástica que recibe la donación tiene la consideración de sujeto pasivo contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL. No obstante, el artículo 15.3 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, establece: “3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.” El apartado 4 del mismo artículo 15 de la Ley 49/2002 establece: “4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.” Por su parte, la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, relativa al régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, establece: “1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia*

«lo cierto es que si se analizan esos requisitos, que se encuentran recogidos en el artículo 3 de la Ley, hay que concluir que ninguno de ellos supone una vulneración de la autonomía institucional de la Iglesia»¹⁵⁹.

En cualquier caso, la Ley 49/2002, en el párrafo primero del art. 15.3 establece que «estarán exentos del Impuesto de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos». Y en el párrafo segundo del mencionado artículo añade 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 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», es decir, que el terreno en cuestión esté afecto a explotaciones económicas no

Católica, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior. 2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comunidad Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. 3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.” Por tanto, siempre que la entidad donataria sea una asociación o entidad religiosa de las comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, cumpla los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación del régimen fiscal regulado en la misma y opte por el mismo, le resultará de aplicación la exención en el IIVTNU regulada en el artículo 15.3 de la Ley 49/2002, condicionada, asimismo, a que presente la comunicación a que se refiere el apartado 4 del mismo artículo 15».

¹⁵⁸ RODRÍGUEZ BLANCO, M.: «Medidas de fomento y promoción en materia de asociaciones de fieles: régimen fiscal y mecenazgo», *Ius Canonicum*, núm. 99, 2010, p.88

¹⁵⁹ Requisitos que examinamos en el apartado dedicado a la exención del IIVTNU en la Ley 49/2002.

exentas del impuesto sobre sociedades. Para VALENCIA CANDALIJA¹⁶⁰ «sin duda, este art. 15.3 de la Ley 49/2002 parece estar más en consonancia con la doctrina del Tribunal Supremo que con el actual art. 105.2. c) del TRLRHL al otorgar a la exención un eminente carácter mixto». No comparte esta opinión la STSJ de la Comunidad Valenciana de 26-12-2007 (JUR 2008\147841): «Es un tanto equívoca la alusión a "los términos previstos en la normativa de las haciendas locales", pero la Sala entiende que el precepto establece una exención subjetiva, con la (única) excepción de que se trate de bienes afectos a explotaciones económicas no exentas del impuesto sobre sociedades; contrástese con ese tenor del artículo 15.1 de la ley vigente con el 58.1 de la derogada ley 30/94 , que si contemplaba la exención del IBI con carácter mixto, ya que a los requisitos subjetivos añadía un segundo: "siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén a afectos a actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y nos utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica". Y coincide la Sala con la apreciación de la misma Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia invocada en el escrito de apelación, de 25 de noviembre de 2004 (EDJ 2004/225237) y en otra posterior, de 17 de febrero de 2005 (EDJ 2005/16821), ambas con el mismo ponente (Aragón Beltrán, E.); esto es, que como ya se había dicho en la sentencia 892/2004, de 16 de septiembre , la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, concretamente por el artículo 15.3 y por su disposición adicional 8ª , ha sido "una norma legal de indudables efectos innovativos en esta materia y que, frente a la doctrina legal del Tribunal Supremo, proclama la exención del impuesto que nos ocupa respecto de los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer lo recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. La exención pasa de ser mixta, conforme a doctrina legal del alto tribunal, a ser subjetiva, a partir de la vigencia de tal ley 49/2002". Éste carácter subjetivo de la exención tras la ley se sostiene también por la doctrina científica tributaria. (...) Como sujeto pasivo del impuesto -por la transmisión del terreno a título oneroso- la congregación San Francisco de Sales, conforme al artículo 106.1 del TRLHL de 2004 , estamos ante un incremento de valor exento y así debió estimarlo el Ayuntamiento de Alicante, por imperativo de la ley, y con independencia del destino que se daba (o que se de) al inmueble transmitido; cuestión también objeto de controversia, pero que no hace falta detenerse en ello como quiera que el acto administrativo recurrido al fin y a la postre fue consecuente con la

¹⁶⁰ Cfr. VALENCIA CANDALIJA, R.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y las exenciones a las confesiones religiosas: análisis legislativo y jurisprudencial», cit., p. 179.

previsión del artículo 6.3 de la ordenanza fiscal reguladora del tributo» (FD sexto y séptimo)¹⁶¹.

Sin embargo, la cuestión será determinar cuáles son los fines que deben considerarse religiosos y, por tanto, no afectos a explotaciones económicas no exentas¹⁶².

¹⁶¹ Recientemente, la también STSJ de la Comunidad Valenciana de 12-11-2014 (JUR 2015\31255), habla de exención subjetiva, en el caso de que la transmisión sea lucrativa; es decir, el requisito adicional relativo al destino de los bienes, únicamente sería exigible, en el caso del IIVTNU, tratándose de transmisiones onerosas efectuadas por la propia entidad: *«Establecido el marco jurídico anterior, no es controvertido que la entidad apelada se encuentra comprendida en el ámbito subjetivo de aplicación del art. 5 del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español (es decir, las entidades religiosas distintas de la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la diócesis, congregaciones, etc), por lo que " tendrá derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico - tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas". Y este régimen no es otro que el previsto en el art. 15 Ley 49/2002, de 23 de diciembre , el cual en su apartado 3º establece una exención absoluta del IIVTNU cuando concurra junto a la naturaleza de entidad sin ánimo de lucro, la condición de sujeto pasivo del impuesto y transmisión a título lucrativo sin otro requisito adicional. Tratándose de una transmisión lucrativa, sucesión, qué duda cabe que a tenor del art. 106.1 a) TRLHLL, es sujeto pasivo la entidad a cuyo favor se constituye. Por tanto la clave de la controversia se resume en la conocida máxima latina: ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus: el requisito adicional relativo al destino de los bienes, invocado por la apelante, únicamente es exigible en otros tributos (Impuesto de Bienes Inmuebles) o bien en el caso del IIVTNU, tratándose de transmisiones onerosas efectuadas por la propia entidad. Adentrándonos en las alegaciones esgrimidas por la apelante, en torno al criterio precedente del mismo Juzgado (en realidad este principio es aplicable a la Administración, art 54LRJPAC, repárese en que la sentencia transcrita, del propio Juzgado nº 4, se refiere a una entidad comprendida en el art. IV del Concordato y no del V, por lo que no es de aplicación. Siguiendo con las invocadas sentencias, la STS 16-6-00 se refiere a un supuesto de IIVTNU por enajenación, por la Asociación religiosa, de un inmueble, a título oneroso, por tanto como hemos visto, es exigible además acreditar el destino del bien. Respecto a la STS 23-9-00 , nótese que la actividad benéfica o benéfico-docente se predica de la entidad, y no del inmueble en sí, sin que se haya puesto en cuestión el ámbito subjetivo de incardinación de la Fundación demandada. Para terminar, la doctrina de los diferentes TSJ que se cita, viene referida en todos los casos a transmisiones onerosas, supuestos que no se compadecen con el que nos ocupa»* (FD tercero).

¹⁶² Con este propósito -entre otros-, con fecha 5 de febrero de 1999, se elaboró por la Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal española, de conformidad con el Ministerio de Justicia, una Instrucción sobre la inscripción de asociaciones y fundaciones de la Iglesia católica en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia en la que se concretaron cuáles eran los fines religiosos de la Iglesia Católica que no estaban destinados a la obtención de lucro alguno: *«1º) El culto: su ejercicio e incremento, así como la construcción, conservación y mejora de los lugares sagrados donde se ejerce y de los instrumentos y bienes inmuebles destinados a él; 2º) La predicación y difusión de la doctrina católica; 3º) Las labores directas y específicamente apostólicas y evangelizadoras, incluidas las actividades y obras misioneras; 4º) La formación en seminarios, centros de espiritualidad y de ciencias eclesiásticas y su sustentación, alojamiento, alimentos, asistencia de los ministros de culto y auxiliares de oficios eclesiásticos ; 5º) La formación religiosa y moral de los fieles, por medio de catequesis, escuelas*

c) Otras confesiones religiosas con Acuerdo

Fuera del entorno de la Iglesia católica, para las distintas confesiones religiosas que cuentan con acuerdo de cooperación con el Estado español, la situación no es muy distinta a la que acabamos de diseccionar y examinar. La principal diferencia estriba en que no surge el problema de delimitar y distinguir, a la hora de aplicar la exención, entre distintas entidades: esas que llamaba la doctrina especializada «mayores» y «menores» (las del art. IV y V, respectivamente, del AAE); ya que, en cada acuerdo de cooperación, se asimilan, a efectos del IIVTNU, unas y otras. Los Acuerdos reconocen a las «mayores» unos beneficios fiscales específicos y, al igual que a las «menores», también les atribuyen los beneficios fiscales de las entidades benéficas y no lucrativas. En las confesiones no católicas las entidades citadas en sus respectivos arts. 11.3 de cada Acuerdo, que son Iglesias pertenecientes a la FEREDE, comunidades pertenecientes a la FIE y comunidades que integran la CIE, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas. El art. 11.5 (11.4 para el acuerdo con la CIE), dispone que las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Comunidades pertenecientes a la FIE y las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Comunidades pertenecientes a la CIE, que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

de Teología, institutos y centros de formación religiosa y otros instrumentos aptos para obtener la formación integral de la persona según los principios de la Iglesia Católica; 6º) La enseñanza confesional, mediante la creación y dirección de centros docentes de cualquier grado y especialidad, conforme a los principios y valores propios de la doctrina de la Iglesia Católica, sin perjuicio de que, en el desarrollo de sus actividades los centros docentes de la Iglesia hayan de acomodarse a la legislación general» Boletín Oficial de la Conferencia Episcopal Española, 60 (1999), pp. 36-38. Puede consultarse: en <http://www.conferenciaepiscopal.es/>

En cuanto a la aplicación del régimen dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, reproducimos lo dicho para la Iglesia Católica, teniendo en cuenta, además, que, la disposición adicional novena, así lo dispone: *«El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (...).»*.

En cuanto a lo escrito por los tribunales, los distintos pronunciamientos han girado en torno a la misma cuestión: la exigencia de tener suscrito Acuerdo o la necesidad de que haya entrado en vigor para el disfrute de la exención. V. gr. : la STSJ de Valencia de 11-11-1994 (JT 1994\1442) declaraba que en 1989, fecha de producción del hecho imponible, no estaba exenta del IMIVT la Iglesia Evangélica Bautista de Castellón: *«El debate queda circunscrito a determinar si en la fecha de producción del hecho imponible, 31 de diciembre del año 1989 (Disposición Transitoria 5.ª de LHL), la actora disfrutaba de exención del referido impuesto. Ciertamente, la Ley 24/1992, de 10 noviembre (BOE núm. 272 de 12 de noviembre), de acuerdo con lo establecido en el art. 7 de la LO 7/1980, de 5 (de libertad religiosa), dispuso en el art. 11.3.º A, que las iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España estarán exentas de impuesto sobre bienes inmuebles por los de su propiedad destinados al culto y anejos, mas dicha ley entró en vigor, no sólo en un momento cronológicamente posterior a aquel en que, materialmente se produce el hecho imponible, sino incluso, en un momento posterior al giro liquidatorio practicado por la Corporación Local demandada, y puesto que no se preveía aplicación retroactiva alguna de la misma, es por lo que de acuerdo con lo dispuesto en el art. 10 «d» LGT y 106 de LHL debe concluirse que los acuerdos municipales aquí recurridos son conformes con el ordenamiento»* (FD segundo). Esta es la línea jurisprudencial de la STS de 21-6-1996 (RJ 1996\4967), en la que se le denegaba la exención a la Primera Iglesia Bautista Libre de Alcalá de Henares por no tener suscrito acuerdo con el Estado español, desmontando, a su vez, la pretendida discriminación que alegaba con respecto a la Iglesia Católica: *«Efectivamente, según los artículos 5.1 y 7.1 y 2 de la Ley Orgánica 7/1980, de*

5 julio, de Libertad Religiosa, se requiere, para obtener la concesión de la exención cuestionada, las siguiente tres condiciones: A) Que el Estado establezca acuerdo de cooperación con la entidad religiosa, para lo cual es preciso que haya alcanzado notorio arraigo en España por su ámbito y número de creyentes; B) Que el acuerdo de cooperación sea aprobado por Ley de las Cortes Generales; y, C) Que, en dicho acuerdo, se extiendan, a la entidad religiosa, los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las entidades sin fin de lucro y de carácter benéfico. Y no se da, en este caso, ninguno de dichos requisitos, pues la única condición concurrente es la de que la hoy apelante es una entidad religiosa -inscrita (eso sí) en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia-; pero nada más. La situación de la Iglesia Católica es distinta (y no puede servir, de momento, como pretende la recurrente, de elemento de contraste para justificar una potencial discriminación de tratamiento), porque, primero, existe un acuerdo con la misma, establecido con los requisitos antes citados, y, segundo, porque, consecuentemente, en el artículo 353.2, c) del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril [no aplicable, todavía, sin embargo, a la transmisión de autos, que tuvo lugar el 20 de marzo de 1986, antes de la entrada en vigor de la norma mencionada, y que se regía, por tanto, en tal fecha, por lo dispuesto, genéricamente, en el artículo 91.1, d) y f) del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre], se recogió, ya, expresamente la exención del tributo cuestionado. A mayor abundamiento, entre el Estado español y la Santa Sede existe el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 enero 1979, ratificado por Instrumento del 4 diciembre siguiente (con publicación en el Boletín Oficial del Estado del 15 de diciembre), aprobado por las Cortes Generales, en cuyos artículos III, IV y V se prevé la concesión de los mismos beneficios fiscales establecidos en el ordenamiento jurídico tributario español para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se otorguen a las entidades benéficas privadas» (FD segundo). No obstante, también existen otro tipo de resoluciones que resuelven la aplicación de la exención atendiendo a la finalidad o destino del inmueble¹⁶³

163 V. gr.: STSJ de Cataluña de 17-7-2008 (JUR 2009\228670): «De las prescripciones legales transcritas resulta, como se destaca en el escrito de apelación (sin que el escrito de oposición a la misma lo desvirtúe), que no existe una exención predicable, sin más, a las residencias de pastores evangélico, de manera que se tratara de una exención subjetiva dependiendo de lugar de residencia de aquéllos, por conllevar la "cura de almas, predicación del Evangelio y

magisterio religioso". A juicio de la Sala, por el contrario, la mención a la "residencia de pastores evangélicos" que se contiene en el art. 11.3.A).b) de la Ley 24/1992, se hace en un preciso contexto, a saber, "lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de pastores evangélicos". Se exige, por tanto, para la exención que la residencia de pastores evangélicos se encuentre en una dependencia, edificio o local "anejo" a un lugar de culto. Según el sentido propio de las palabras (art. 1.3 del Código civil a que se remite el art. 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), anejo, del latín "annexus"-añadido, quiere decir "unido o agregado a alguien o algo; con dependencia, proximidad y estrecha relación respecto a él o a ella". Tal interpretación coincide aquí con la prioritaria de carácter teleológico del mismo precepto del Código civil ("atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de las normas"), pues la exención abarca los lugares de culto, comprendidos sus anexos, destinados no sólo al culto, sino también a la asistencia religiosa y a residencia de pastores evangélicos, pero no alcanza tal exención a las residencias o viviendas de tales pastores cuando no son anejos a aquellos lugares de culto. Entendemos que esta última interpretación supondría una extensión analógica de la exención que carecería de sustento legal, dado que podría ampliarse a cualquier tipo de local, edificio o vivienda donde residiera el pastor, por el solo hecho de que éste ejerce también en su domicilio sus funciones de "cura de almas, predicación del Evangelio y magisterio religioso". En definitiva, hemos de concluir, a la vista de la normativa legal vigente, que sólo las residencias de los pastores protestantes anejos a los lugares de culto quedan exentas legalmente, por su dependencia, proximidad y estrecha relación con el propio lugar de culto. Recuérdese que, conforme al transcrito art. 2 de la Ley 24/1992, los lugares de culto gozan de un régimen especial en materia de inviolabilidad, expropiación forzosa y demolición (subordinada ésta a la privación previa de su carácter religioso), que entendemos es impensable haya de ser aplicable a cualquier vivienda por el solo hecho de habitarse por un pastor» (FD cuarto). La STSJ, también, de Cataluña de 29-4-2011 (JT 2011\881) hila algo más fino, aclarando que el Acuerdo suscrito por la FEREDÉ no prevé, expresamente, la exención en el IIVTNU, sino que remite a la asimilación de entidades benéficas privadas, exigiendo, por tanto, un determinado destino del inmueble, excluyéndose, en este caso, la discriminación por razones religiosas: «Por tanto, una esencial premisa debe quedar ya fijada: la de que en la Ley 24/1992 no existe disposición alguna específica con relación a un eventual beneficio tributario respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a diferencia de lo que ocurre con otros tributos locales, como el Impuesto de Bienes Inmuebles o las Contribuciones especiales (...). Asimismo, siempre desde la perspectiva del artículo 11.3.A).b) en la medida que dicho precepto detalla el servicio al que, como elemento teológico, debe estar destinado el inmueble en cuestión, en la Sentencia 816/2008 consideramos que el hecho de que en tal vivienda se desarrolle la función de asistencia religiosa, comprensiva de actuaciones como el magisterio religioso y la cura de almas, entre ellas la de encuentros entre los Pastores de la Iglesia y preparación por el Pastor de su función pastoral, no puede significar a nuestro juicio, y en contra de lo que se concluye en tal Sentencia, que se trate de un lugar de culto[...]" puesto que, como allí pusimos de manifiesto, de acuerdo con el art. 2.1 de la Ley 24/1992 son lugares de culto "[...] los "edificios o locales que estén destinados de forma permanente y exclusiva a las funciones de culto o asistencia religiosa". La residencia del pastor, y eventualmente de su familia, su vivienda familiar en suma, no reúne los requisitos de permanencia y exclusividad que exige el precepto legal, y sólo estará exenta cuando sea aneja a un lugar de culto[...]" (...). En cualquier caso, el supuesto de hecho enjuiciado no parece ubicarnos ante un dilema sobre la igualdad o relativo a discriminación por razones religiosas, dado que difícilmente puede sostenerse que la religión en el caso que nos ocupa pudiese haber sido el motivo para fundamentar, eventualmente, un distinto trato (que, obviamente, a tenor de lo expresado no se produce) en la medida que las diferencias encuentran su causa, pura y simplemente, en la definición de la base jurídica que permite la aplicación de la exención en cada caso, es decir, por un lado, y con relación a la Iglesia Católica, en los acuerdos con la

5.3.6. Titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas

Por último, de las exenciones que nos interesan –aquéllas sobre las que se han pronunciado los tribunales y, por tanto, han planteado algún problema en su interpretación o aplicación-, analizamos ésta¹⁶⁴ -que resulta un tanto singular-

Santa Sede de 1979 y, por otro lado, con relación a la recurrente, en la Ley 24/1992 » (FD tercero y cuarto).

¹⁶⁴ La STSJ del País Vasco de 16-9-2003 (JT 2003\1486) interpretó el término concesión a efectos de la exención de las revertibles, remitiéndose a su significado técnico, para un supuesto de cesión del derecho de superficie sobre terrenos que habían pertenecido al Patrimonio Municipal del Suelo a cambio de la construcción de viviendas: *«La Administración autonómica cedió el derecho de superficie durante 75 años a cambio de la construcción de dichas viviendas a una entidad particular, que las construyó y vendió. Como consecuencia de dichas transmisiones el Ayuntamiento giró liquidaciones en concepto de impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), que la entidad constructora impugna al entender que está exenta del mismo (...) según el art. 106.2.f) de la Ley de Haciendas Locales (...). La concesión administrativa no es el acto de conceder la titularidad cualquier derecho por parte de la Administración, sino un término preciso que designa un tipo de relación de Derecho Público de la que se derivan cargas y beneficios bien determinados. El objeto de la concesión administrativa no puede ser sino la gestión de un servicio público, el uso privilegiado o exclusivo de un bien de naturaleza demanial o la combinación de ambas cosas (STS de 31-10-92, STSJ Baleares 17-11-00). No es la concesión administrativa el único instrumento para alcanzar estos objetivos, pero sólo son concesiones administrativas los negocios jurídicos que tienen este contenido. Resulta incontrovertido entre las partes que los terrenos en cuestión no estaban afectos al uso o servicio público, por provenir del Patrimonio Municipal del Suelo definido tanto en los arts. 171 a 174 del TR de la Ley del Suelo de 1976 como en los arts. 276, 280 y 287 a 289 del TR/1992. La cesión del derecho de superficie, o de cualquier otro, sobre terrenos que no pertenecen al demanio no puede entenderse incluida, en consecuencia, dentro de la disciplina jurídica de la concesión administrativa demanial (ni guarda relación, obviamente, con la concesión de servicio público), por mucho que sea una administración quien conceda el derecho, pues en tal caso la expresión se emplea en su sentido vulgar, no en su específico significado técnico» (FD primero y segundo).* Sin embargo, la STSJ de Madrid de 17-5-de 2002 (JT 2003\996), para un supuesto también de derechos de superficie consideraba procedente la exención del impuesto respecto de las cesiones de estos derechos de superficie sobre determinadas parcelas segregadas de la que era objeto de la concesión administrativa para la construcción y explotación de una estación de transportes de mercancías adjudicada a la entidad cedente, a cuyo favor se constituyó derecho de superficie, por cuanto que *los terrenos objeto de las transmisiones a que remiten las liquidaciones de autos estaban afectos a la concesión administrativa* de la que era titular la entidad cedente y tales terrenos habían de destinarse a los usos previstos en la concesión y revertirían al ente público concedente al término de la misma, sin que cupiera realizar transmisión alguna al margen de ella, por lo que, a juicio del Tribunal, se daban los presupuestos y condiciones establecidos en el antiguo artículo 106.2.f) de la LRHL para declarar la exención de que se trataba: *«procede efectivamente la aplicación de la cuestionada exención del pago del impuesto, por cuanto que los terrenos objeto de las transmisiones a que remiten las liquidaciones de autos están afectos a la concesión*

sobre la que se ha debatido doctrinalmente su carácter objetivo o subjetivo¹⁶⁵. Pero, al margen de esta polémica irrelevante –que no va más allá de incardinar la exención en un apartado u otro de la Ley-, sí que incorpora cierta envergadura la discusión científica sobre si nos encontramos ante un auténtico supuesto de exención o, realmente, se trata de un supuesto de no sujeción; y digo de cierta envergadura, puesto que eso conllevaría a alterar –en la mayoría de los casos- el cómputo del período de generación del incremento a la hora de fijar la fecha de inicio del mismo (como ya hemos examinado en algún supuesto de no sujeción). Indefectiblemente, a la opinión de los autores¹⁶⁶, debemos de aportar la del TS, que en STS de 28-1-1995 (RJ 1995\122), donde se determina el trasiego legislativo del asunto, que había pasado de ser un supuesto de no sujeción para convertirse en una exención, estaba acreditada por la falta de incremento de

administrativa de la que es titular la entidad “Centro de Transportes de Coslada, SA” y los mismos habrán de destinarse a los usos previstos en la concesión y revertirán al ente público concedente al término de la misma, sin que quepa realizar transmisión alguna al margen de ella, por lo que se dan los presupuestos y condiciones establecidos en el artículo 106-2-f) de la Ley 39/88 para declarar la exención de que se trata» (FD segundo).

¹⁶⁵ RUBIO DE URQUÍA ha señalado que se trata de una exención objetiva, que debió haber sido incorporada al apartado primero del artículo 106 de la LRHL (Cfr. RUBIO DE URQUÍA, J. I.: «Ley Reguladora de las Haciendas Locales» Publicaciones Abella, Madrid, 1989, p.391). En el mismo sentido, CHECA GONZÁLEZ, C.: «Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas», cit., p.307. Incluso, algún autor le ha otorgado el carácter «mixto» a esta exención: «En el plano subjetivo, la exención se predica de los titulares de concesiones administrativas revertibles, lo que excluye la exención por esta vía del incremento de valor que podría manifestarse con la transmisión -en el caso de entender que pueda producirse efectivamente- del bien acaecida en el momento de otorgarse la concesión administrativa, ya que en este supuesto el sujeto obligado no sería el titular de la concesión -o concesionario- sino el concedente. En el marco objetivo, la exención se predica del incremento de valor que se manifestaría con la transmisión de un determinado elemento patrimonial, los terrenos afectos a la concesión administrativa revertible. Por tanto, concurrirían los dos aspectos mencionados que otorgarían al beneficio naturaleza mixta» (Cfr. BORDALLO MONTALVO, L.: «Exenciones tributarias e impuestos locales», Inédito, Universitat Pompeu Fabra. 2007, p. 498).

¹⁶⁶ Así lo afirma HERNÁNDEZ LAVADO: «en las concesiones administrativas revertibles no existe nunca propiedad del terreno por parte del concesionario, y por tanto no puede quedar sujeto al impuesto» (Cfr. HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos», cit., p. 28). Suscribe esta idea MERINO JARA, cuando afirma que «la razón de ser de esta exención reside en que no se genera incremento de valor cuando el terreno no se puede transmitir separadamente, por estar vinculado, como elemento físico a la concesión administrativa, que revertirá una vez finalizado el plazo» (Cfr. MERINO JARA, I., « “El nuevo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *Tributos Locales*, núm. 35, diciembre 2003, p. 14).

valor, por lo que se entreveía la intención del tribunal de justificar la falta de pago en la no realización del hecho imponible: *«Esta Sala ha señalado que en la Ley de Régimen Local (Texto Refundido de 24 junio 1955) no está sujeta al tributo que nos ocupa la cesión de una concesión administrativa, no equiparable a las transmisiones de dominio establecidas en el artículo 515 de la citada Ley (Sentencia de 17 marzo 1984) y con posterioridad [artículos 90.1.g) del Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre y 5.1.g) de la Ordenanza Fiscal General] se establece la exención subjetiva, cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga, como contribuyentes, sobre los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a las mismas, exención que se justifica si se tiene en cuenta que no se genera incremento de valor cuando el terreno es intransmisible por separado, por estar vinculado, como elemento físico de la estación de servicio a la concesión administrativa, durante el plazo de ésta, revirtiéndose, una vez finalizado, al Estado»* (FD segundo). Pero, dejando de lado cuestiones excesivamente dogmáticas, en cuanto al fundamento del beneficio, resulta de interés lo afirmado por la STS de 14-2-1997 (RJ 1997\2389), en el sentido de que la verdadera *ratio legis* del precepto *«no es otra sino la de evitar la doble apropiación de la plusvalía de los terrenos afectos a concesiones administrativas reversibles, por parte de los entes públicos, que se produciría si no existiera la exención controvertida. En efecto, cuando se cumpla el plazo concesional, los terrenos urbanos afectos al servicio público de suministro de gas ciudad, concretamente, la finca a que se refieren estos autos, revertirán al ente público que otorgó la concesión o al que se haya subrogado por razón de las competencias atribuidas a la Comunidad Autónoma de Andalucía, de manera que el incremento de valor que hayan experimentado dichos terrenos será adquirido íntegramente por dicho Ente público, formando parte, incuestionablemente, del valor de los terrenos adquiridos, habrá, por tanto, una primera y total apropiación pública del incremento de valor o plusvalía. Pero, además, si durante el período concesional existiera una transmisión de la concesión y de los bienes afectos a la misma, debidamente autorizada, y se procediera a exigir el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, por la plusvalía generada hasta dicho momento, existiría, a su vez, otra apropiación pública de la plusvalía, en esta hipótesis, de forma anticipada, respecto de la apropiación definitiva y última*

que se producirá al término de la concesión» (FD segundo); determinando la STS de 10-7-1997 (RJ 1997\6685) que el alcance de la misma comprende la transmisión de terrenos durante la vida de la concesión: «En cuanto a la pretendida exclusiva aplicación a la transmisión de la reversión, la misma sentencia declara que ni por la expresión gramatical del precepto ni por su finalidad existe razón alguna para excluir todas las transmisiones que se produzcan durante la vigencia de la concesión, pues en todas ellas el transmitente y contribuyente sería el concesionario y en todas ellas queda subsistente la reversión de los terrenos al Estado» (FD segundo).

Para finalizar, a la hora de delimitar el alcance del beneficio habrá de estarse a los propios términos del precepto que lo prevé, entendiéndose que se predica de todas aquellas concesiones administrativas que entrañen una reversibilidad de los terrenos, ya reviertan al Estado o a cualquier otra entidad, en línea con la doctrina fijada por la STS de 28-5-1993 (RJ 1993\3642): *«sosteniendo la no existencia de la exención postulada y declarada, dado que según se alega nos encontramos ante una transmisión de terrenos y no ante una reversión de los mismos al Estado. (...) ha de atenderse al sentido usual del término, y, por tanto, entender que con ello quiere referirse a todas aquellas concesiones administrativas que entrañen una posible y futura reversibilidad de los terrenos afectos a las mismas, puesto que de haberse querido dar otro sentido, tal como entender aplicable la exención únicamente en el supuesto de revertir los terrenos al Estado, se hubiera especificado así en el precepto, mencionando expresamente el momento en que debe producirse esa reversión en el tiempo para considerar aplicable la exención»¹⁶⁷. Igualmente,*

¹⁶⁷ Siguiendo esta estela, la SJCA, núm. 10, de Barcelona, de 30-9-2014 (JUR 2014\273760), insiste en la condición de «revertible» para la aplicación de la exención, declarando que, si la concesión no lo es, estaría plenamente sujeta y no exenta del IIVTNU: *«Se alega por la recurrente que la liquidación sobre las concesiones administrativas es una operación no sujeta al impuesto de referencia por cuanto el art. 104 del TRLHL sujeta exclusivamente a dicho impuesto las transmisiones de propiedad de terrenos o la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio que recaigan sobre tales terrenos y refiere que "la concesión no es un derecho real y no lo ha sido nunca". Pues bien, el art. 105.2 e) del citado texto legal dispone que estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de terrenos afectos a éstas. Qué duda cabe que la configuración de este supuesto como exención implica entender que las concesiones administrativas sí están sujetas al IIVTNU. A mayor abundamiento, las concesiones objeto de transmisión en el caso de autos (parada de mercado y aparcamiento)*

sólo estará exenta la transmisión de los terrenos integrantes de la concesión, por constituir el soporte físico para la prestación del servicio público objeto de aquélla, que tengan carácter –como sabemos- reversible¹⁶⁸.

A lo anterior habrá que añadir, para concretar los supuestos incluidos en el ámbito de la exención, que el Tribunal Supremo ha afirmado que la reversión no exige que la propiedad de los bienes hubiera pertenecido con anterioridad al ente público al que revierten y que no tiene que producirse precisamente en favor del propio Ayuntamiento que concede el beneficio¹⁶⁹.

VI. SUJETO PASIVO

son concesiones demaniales (concesiones sobre bienes de dominio público) y no concesiones de servicio público, además de no tener afectos activos que hayan de revertir al Ayuntamiento al finalizar el plazo de concesión, por lo que no constituyen supuesto de exención del art. 105.2 a) del TRLHL» (FD segundo) .

¹⁶⁸ STSJ de Madrid de 28-11-1995 (JT 1995\1639): «*ni, en todo caso, podrían comprenderse aquellos locales comerciales y oficinas entre los terrenos afectos a la concesión de suministro de gas por canalización, en cuanto se exige que constituya el soporte físico sin el cual no sea posible la prestación del servicio público que necesita la concurrencia de los terrenos sobre los que se establecen o asientan las instalaciones afectadas expresamente por la concesión, y limitándose la exención a los terrenos afectados a la concesión, pero no a cualesquiera otros inmuebles o terrenos del titular de la concesión administrativa pues en ese caso la Ley hubiera prescindido de esa exigencia de afectación y se trataría de una pura exención subjetiva sin ningún otro requisito*» (FD séptimo).

¹⁶⁹ STS de 14-2-1997 (citada): «*Hay que rechazar el argumento esgrimido por el Ayuntamiento de Sevilla acerca de que la reversión exige que la propiedad de los bienes hubiera pertenecido con anterioridad a dicho Ayuntamiento, pues según él, éste es el significado de «revertir», como acción de volver una cosa a la propiedad que tuvo antes, pues la Real Academia Española mantiene en su Diccionario de la Lengua Española, en la tercera acepción forense, que revertir significa también «pasar a un nuevo dueño», concepto éste que es el seguido normalmente cuando se trata de concesiones administrativas, en las que es cláusula común, que al término del plazo concesional, los bienes afectos a la misma pasen al ente público concedente, para que éste pueda seguir prestando el servicio público en las mismas condiciones económicas y de eficacia. También debe rechazarse la idea de que la exención por Impuesto sobre Incremento del valor de los Terrenos exige que los terrenos reviertan precisamente a favor del Ayuntamiento que concede y soporta la exención, porque este requisito no aparece exigido por el artículo 353, apartado 1, letra g), del Real Decreto 781/1986, de 18 abril, citado, que se limitó a disponer que se trata con carácter general de «concesiones administrativas reversibles», de donde claramente se colige que la reversión podrá producirse a favor de un ente público distinto al Ayuntamiento que debe concederla, cosa que ocurrirá siempre que la concesión la haya otorgado el Estado, una Comunidad Autónoma, u otro ente local, que también sería posible*» (FD segundo).

6.1. Contribuyente

6.1.1. Operaciones a título oneroso

En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, será sujeto pasivo, a título de contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate. Pese a la claridad de la regulación, se han producido algunas dudas sobre determinadas cuestiones sobre las que han tenido que pronunciarse los tribunales. Vamos a verlas.

a) *Posibilidad de repercutir la cuota sobre el adquirente*

Cuando el devengo sea consecuencia de una operación realizada a título oneroso, se configura como sujeto pasivo-contribuyente al transmitente -como acabamos de ver-, sin perjuicio de la posibilidad de pactar la asunción del pago por el adquirente, si bien se trataría de un pacto con eficacia exclusivamente en el ámbito jurídico-privado¹⁷⁰. En la actualidad, este pacto no sería posible en las ventas empresariales realizadas por promotores inmobiliarios u otros empresarios. Así resulta de lo dispuesto en el art. 89.3.c) del Texto Refundido de la Ley General para la defensa de los consumidores y usuarios y otras leyes complementarias (Real Decreto Legislativo 1/2007), según el cual se considera abusiva y, por lo tanto, nula la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo sea el empresario. Este mandato legal ha sido recogido por la jurisprudencia, pudiendo destacar, entre otras, la STS de 25-11-2011 (RJ 2012\576)¹⁷¹. Cabe destacar que esta sentencia considera nula la

¹⁷⁰ Sobre e particular, se puede consultar CHAVES GALÁN, C.A.: «Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: consecuencias fiscales del pacto de traslación de la obligación de pago al comprador de vivienda», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 28, 2010, pp. 329-340.

¹⁷¹ Hasta esta resolución del TS existía numerosa jurisprudencia sobre contratos en los que la empresa que se dedica a la promoción de viviendas obliga a asumir al comprador de la vivienda el pago del IIVTNU que grava la transmisión del inmueble. La cuestión de si es abusiva o no una

cláusula del contrato que traslada sobre el comprador el IIVTNU no en base a lo dispuesto en la Ley 44/2006, de mejora de la protección de los consumidores y usuarios, sino conforme a la redacción original de la Ley 26/1984, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios¹⁷².

cláusula contractual dispuesta en un contrato de compraventa de viviendas, y por la cual se pacta que el pago del IIVTNU debe hacerlo el comprador, ha sido tratada por la jurisprudencia de forma contradictoria. La primera de dichas posturas sostenía la validez de dichas cláusulas, como la SAP de Cantabria de 18-10-2005 (JUR 2005\273362), la SAP de Valladolid de 20-09-2001 (JUR 2001\291826) y de 22-02-2003 (JUR 2003\85307) o la SAP de Soria de 22-07-2002 (JUR 2002\246514). Apoyan su tesis en que, aun admitiendo que aquel contrato privado, posteriormente elevado a escritura pública, pueda acomodarse a lo que se conoce con el nombre de «contratos de adhesión», de ello en modo alguno se sigue necesariamente la ilicitud o nulidad del mismo o de alguna de sus cláusulas, porque ni los contratos de adhesión ni las condiciones generales que integran éstos son por sí mismas ilícitos o atentatorios a la libertad de contratación del comprador de viviendas que adquiere éstas de la promotora en virtud del contrato, en la medida en que el mercado inmobiliario español no se ajusta a un régimen de monopolio sino que, por el contrario, está presidido por el principio de libre competencia, lo que faculta al consumidor para obtener, con plena libertad, la vivienda o inmueble de la entidad promotora cuya oferta de contratación mejor convenga a sus particulares intereses. O, que la mera circunstancia de que nos hallemos ante una condición de carácter general, un contrato de adhesión o redactado unilateralmente por el vendedor, no prejuzga sin más la ilicitud y validez de la citada cláusula, pues lo relevante a estos efectos es si ésta se opone a la buena fe y al justo equilibrio de las prestaciones en claro detrimento del comprador-consumidor. Incluso un considerable número de sentencias de Audiencias Provinciales estimaba la validez de esa cláusula basándose entre otros argumentos en que el importe del impuesto de plusvalía representaba una escasa cuantía determinada tras la correspondiente liquidación del impuesto de manera que no se producía un desequilibrio económico [SAP Cantabria de 25-04-2006 (JUR 2006\184128), SAP Valencia 3-06-2009 (JUR 2009\331335)]. En sentido contrario, declarando la nulidad de dichas cláusulas se han pronunciado, entre otras, la SAP de La Coruña de 15-10-1999 (AC 1999\2034), la SAP de Palencia de 4-11-1998 (AC 1998\2318) y las SSAP de Sevilla de 19-01-2005 (JUR 2005\75907) y 23-02-2005 (AC 2005\1060). La primera de éstas dos últimas señala en su Fundamento de Derecho segundo: *«(...) de todos es conocida la posición dominante de las promotoras en este tipo de contratación en la que no se admite la negociación individualizada de las cláusulas contractuales al consumidor al que se pone ante la única disyuntiva de «o lo tomas o lo dejas», sin ninguna posibilidad de hacer alteraciones en aquello que ha sido objeto de elaboración unilateral por la parte vendedora». En estos casos, el consumidor que adquiere la vivienda se limita a adherirse, sin tener capacidad para negociar el contenido de dicho contrato que le viene impuesto por la promotora. Se obliga al consumidor destinatario de la vivienda a realizar el pago de un impuesto que grava al vendedor sin que esta prestación que se impone tenga contrapartida alguna en el contrato de compraventa. Como esta cláusula no ha sido negociada individualizadamente, sino que es impuesta por el vendedor al comprador, perjudica notoriamente al mismo, desequilibra los derechos y obligaciones de las partes y no respeta la buena fe contractual, ha de reputarse abusiva y nula de pleno derecho».*

¹⁷² *«En el segundo motivo se alega indebida aplicación del art. 10 bis de la Ley General de Consumidores y Usuarios en relación con su Disposición Adicional Primera, Apartado 22, en la redacción vigente al tiempo de la perfección y consumación (anterior a la entrada en vigor de Ley 44/2006, de 29 de diciembre) y existencia de jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales. En primer lugar debe hacerse referencia a la Ley 44/2006, de 29 de diciembre en relación con la previsión que recoge en relación con los Impuestos. Esta Ley,*

Pese a esta doctrina jurisprudencial, con posterioridad, la Audiencia Provincial de Oviedo, ante un recurso presentado contra el Juzgado de Primera

denominada de mejora de la protección de los consumidores y usuarios, modificó, en el artículo 1, la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, e incorporó a la Disposición adicional primera, apartado V. Otras, número 22, letra c), como cláusula abusiva a los efectos del art. 10 bis "la estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el profesional" (actualmente recogida en el art. 89 del texto refundido de la LGDC y U y otras leyes complementarias aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre). Efectivamente, esta Ley de refuerzo y mejora de la protección de los consumidores no tiene carácter retroactivo, por lo que su aplicación habría sido contraria a la prohibición de la retroactividad del art. 2.3 del Código Civil. Sin embargo, la sentencia recurrida no la aplica directamente, ni siquiera le reconoce carácter interpretativo, que obviamente no tiene, y tan es así, que, de haberlo entendido de otro modo, debería haberla aplicado directamente, pues la prohibición de retroactividad del art. 2.3 CC no afecta a las normas interpretativas o aclaratorias, como tiene reiterado la doctrina de esta Sala. Lo que sí hace la Audiencia es considerar a dicha Ley -en su concreto precepto contemplado- como un "elemento interpretativo", pero se trata de una apreciación inane para la casación ya que no trasciende a "la ratio decidendi", la cual, como único fundamento decisivo del fallo, es la que cabe discutir en el recurso extraordinario, el cual no se da, como viene reiterando este Tribunal, contra los argumentos "obiter", a mayor abundamiento, o de refuerzo dialéctico. Como consecuencia de lo expuesto, el tema nuclear de la controversia queda reducido a determinar si conforme a la legislación de consumidores vigente al tiempo del contrato debe calificarse o no de abusiva la cláusula de un contrato de compraventa en la que se establece que el comprador, cuya condición de consumidor no se discute, tiene la obligación de pagar el impuesto de plus valía. El precepto relevante para decidir el asunto es el del párrafo primero del apartado 1 de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios 26/1984, de 19 de julio, redactado por la Ley 7/1998, de 13 de abril, de Condiciones Generales de la Contratación, en el que se establece que "se considerarán abusivas todas aquellas estipulaciones no negociadas individualmente que en contra de las exigencias de la buena fe causen, en perjuicio del consumidor, un desequilibrio importante de los derechos y obligaciones de las partes que se deriven del contrato". La Sentencia recurrida considera subsistente la cláusula en la norma, y tal apreciación no resulta desvirtuada en casación. El primero de los requisitos (estipulación no negociada individualmente) se deduce de la apreciación relativa a que los compradores manifestaron su discrepancia y que no les quedó más remedio que aceptar la condición o desistir de la compra, con los consustanciales inconvenientes, lo que revela que se trató de una cláusula impuesta; tanto más si se tiene en cuenta que difícilmente cabría imaginar una negociación individual al hallarse inserta en una pluralidad de contratos celebrados por la entidad demandada CUYBAL PROMOCIONES, S.A. La falta de buena fe se manifiesta en que, además de no ofrecer el vendedor desde el inicio una completa información a los compradores, incluso en la escritura de compraventa no se dio como seguro que se generaría el impuesto de plusvalía, cuando la vendedora forzosamente tenía que conocer que así era, lo que supone una conducta no ajustada a la lealtad y confianza exigibles en los tratos, y especialmente en las relaciones en que intervienen un promotor o constructor y un consumidor. Y finalmente es claro el desequilibrio contractual porque en el impuesto de que se trata sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -que es el tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título (arts. 105 Ley Reguladora de las Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, vigente hasta el 10 de marzo de 2004; art. 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora aprobado por RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo)- el sujeto pasivo (arts. 35.1 y 36.1 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre) es el transmitente, que es quien percibe el aumento del valor -mayor valor adquirido por el inmueble- y como tal beneficiario está obligado al pago; sin que tal plusvalía genere beneficio alguno para el comprador, que se ve obligado a responder de una carga económica sin ninguna contraprestación o contrapartida por parte del vendedor. Por consiguiente al tratarse de una estipulación no negociada individualmente que limita los derechos de los consumidores recibe la sanción de la nulidad que le impone el art. 10 bis de la Ley 26/1984 y que convierte en indebido y restituible lo pagado por el consumidor por el concepto de que se trata; que en el caso se refiere al Impuesto de Plusvalía» (FD tercero).

Instancia nº 2 de Oviedo, donde se planteaba la misma cuestión que la analizada ya por el TS, decidió no pronunciarse y elevar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, suspendiendo el procedimiento iniciado. En concreto, el contenido de la petición elevada al TJUE es la emisión de un pronunciamiento sobre si *ante una cláusula contractual por la que se repercute al consumidor el pago de una cantidad cuyo abono corresponde por ley al profesional, ¿el desequilibrio al que se refiere el artículo 3,ap. 1 de la Directiva 93/13/CEE (...) debe interpretarse en el sentido de que se produce por el solo hecho de repercutir al consumidor una obligación de pago que corresponde por ley al profesional?, o el hecho de que la Directiva exija que el desequilibrio sea importante ¿supone que se requiere además una repercusión económica significativa para el consumidor en relación con el importe total de la operación?* Parte de la explicación de la elevación de esta cuestión al TJUE se encuentra en que a pesar del criterio unificado de la Audiencia Provincial de Asturias sobre el particular (acuerdo de 30 de junio de 2009) y de la clara STS de 25-11-2011, en una de las Salas de esa Audiencia se dictaron varias sentencias desestimando las demandas de los consumidores reclamando el reembolso de las cantidades indebidamente pagadas justificando su decisión con el argumento de que no existía el desequilibrio importante de prestaciones que exige la LGDCU para considerar la cláusula abusiva.

Pues bien, la STJUE de 16-01-2014 (TJCE 2014\7), con la cautela de aseverar que se limita a dar al órgano jurisdiccional remitente indicaciones que éste debe considerar para apreciar el carácter abusivo de la cláusula de que se trate, arranca reflexionando que no hay que tener en cuenta el importe económico del perjuicio que se cause al consumidor, sino que el elemento a valorar es el desequilibrio entre las prestaciones, teniendo por referencia las normas de Derecho nacional que serían aplicables si no hubiera contrato. El desequilibrio que provoca una cláusula no se debe enjuiciar desde una perspectiva cuantitativa –cuánto supone el importe del impuesto en relación con el montante total de la operación– sino desde el punto de vista de «*lesión jurídica*» en la situación de las partes. Para apreciar existencia de abuso en la cláusula, este análisis comparativo debe conducir a la conclusión de que el contrato deja al consumidor en una situación jurídica menos favorable que la establecida en el Derecho nacional. Finalmente, el TJUE deduce que el pago del

impuesto municipal de plusvalías corresponde al promotor que es quien se beneficia de esa plusvalía¹⁷³. Si el promotor traslada la obligación de pago del impuesto al comprador, sin ninguna compensación, se produce un abuso¹⁷⁴.

¹⁷³ «En relación específica con la primera obligación impuesta al consumidor por la estipulación decimotercera del contrato, a saber, el pago del impuesto de plusvalía, de los autos consumidor, en su calidad de adquirente, una deuda fiscal que, según la legislación nacional aplicable, incumbe al profesional, en su calidad de vendedor y como beneficiario de la ventaja económica sujeta a gravamen, a saber, la plusvalía realizada por el incremento de valor del inmueble vendido. De esa forma, parece ser que, mientras el profesional se beneficia de ese incremento de valor del bien que vende, el consumidor debe pagar no sólo el precio de venta. Además, según las observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia por el Sr. sino que sólo se liquida a posteriori por la autoridad competente, lo que, de ser así, implicaría remitente verificar ante todo si, a la luz del Derecho interno español, los hechos del litigio principal corresponden a la situación descrita en el precedente apartado. En segundo término, obligación adicional no prevista por las normas del Derecho nacional, constituye una lesión suficientemente grave de la situación jurídica en la que se encuentra el consumidor, como parte en el contrato considerado, en virtud de las disposiciones nacionales aplicables. En su caso, le incumbe por último comprobar si la información recibida por el consumidor antes de la celebración del contrato se ajustaba a las exigencias derivadas del artículo 5 de la Directiva (...). Es preciso añadir que la mención en la estipulación decimotercera del contrato de que la asunción por el comprador del impuesto de plusvalía se ha tenido en cuenta al determinar el precio de venta no puede por sí sola constituir la prueba de una contrapartida de la que se haya beneficiado el comprador. En efecto, para garantizar la eficacia del control de las cláusulas abusivas, la prueba de una reducción del precio como contrapartida de la aceptación por el consumidor de obligaciones adicionales no puede aportarse mediante la inclusión por el profesional de una mera afirmación a ese efecto en una cláusula contractual que no haya sido negociada individualmente».

¹⁷⁴ Un comentario de esta sentencia se encontrará en MORENO SERRANO, B.: «Tributos. Comentario a la Sentencia del TJUE de 16 de enero de 2014: Europa da la razón al comprador que asumió el pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 4, 2014, pp. 89-101. Esta doctrina ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en SSTs de 12-03-2014 (RJ 2014\1486) y de 22-10-2014 (RJ 2014\5386), disponiendo ésta última, en línea con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: «En contra de lo alegado por la vendedora recurrente concurren las condiciones precisas para aplicar a la cláusula litigiosa, en los términos en que lo hizo el Tribunal de apelación, la norma del artículo 10 bis de la Ley 26/1984, de 19 de junio, general para la defensa de los consumidores y usuarios, en relación con los artículos 3 y 4 de la Directiva 93/13/CEE, del Consejo, de 5 de abril de 1993, sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores. En la interpretación de la mencionada Directiva destacó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 16 de enero de 2014) que un desequilibrio importante en perjuicio del consumidor puede resultar de una lesión suficientemente grave en la situación jurídica en que el mismo se encuentra como parte del contrato. Pues bien, esa lesión en la posición jurídica del consumidor protegido se produce - como pusimos de relieve en las sentencias 842/2011, de 25 de noviembre y 97/2014, de 12 de marzo - al transferirle, en su condición de adquirente, una deuda fiscal que, conforme a lo dispuesto en el artículo 104 del Real Decreto Legislativo, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, está a cargo de la vendedora, la cual se beneficia del incremento del valor de la cosa vendida, ya incorporado en el precio, al imponer finalmente a la compradora el pago de un impuesto que tiene como base la misma

b) *Supuestos de dudosa calificación de la operación: ¿lucrativa u onerosa?*

Se ha planteado en ocasiones el carácter oneroso o lucrativo de la reversión de una expropiación forzosa, lo que afecta al sujeto pasivo, e indirectamente a la exención, del IIVTNU. Hay una STSJ de Andalucía – Sevilla— de 20-4-2001 (JUR\2001\284503) que se decanta por el carácter oneroso de la reversión y, por lo tanto, por la exención del impuesto al ser sujeto pasivo la Administración que en su día expropiara el bien¹⁷⁵.

plusvalía - y cuyo importe, además, éste no conoce en la fecha de celebración del contrato, soportando, por ello, una incertidumbre sobre el alcance de su obligación -. Además, conforme a una concepción ética y objetiva de la buena fe, en el sentido de modelo de comportamiento exigible y fuente de determinados deberes de conducta, procede valorar la desigualdad de las posiciones de negociación de las partes, el desequilibrio que, en el contenido económico del contrato, la cláusula litigiosa generó y el defecto de información que su aplicación implica - no obstante las razones expuestas por la propia recurrente - para considerarla como un supuesto de ausencia de buena fe en la parte vendedora» (FD cuarto). Al margen de este supuesto tan común de traslación de hecho de la cuota del IIVTNU, pueden darse otras combinaciones que no resultan jurídicamente problemáticas. Estoy pensando, por ejemplo, en el supuesto recogido en la Consulta vinculante de la DGT de 25-5-2010 (JUR 2010\201545), donde la consultante había cancelado anticipadamente un leasing inmobiliario que tenía suscrito con una entidad financiera, liquidando ésta última el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, repercutiendo su importe a la consultante: «En el supuesto considerado, el sujeto pasivo del IIVTNU, tratándose de una transmisión a título oneroso, será la entidad financiera transmitente. Por tanto, el referido impuesto será satisfecho por la misma en nombre propio, con independencia de que lo haga por cuenta de la consultante a quien posteriormente va a repercutir la cuota del mismo».

¹⁷⁵ El tribunal es demoledor: «Sostiene la parte actora que se trata de una transmisión onerosa reversión del dominio— por el precio conjunto de 5.362.930 pesetas y 5.352.870 pesetas respectivamente- y por tanto según el artículo 107.1 LHL, el sujeto pasivo es el transmitente, es decir el Estado que de acuerdo con el artículo 106.2.a) está exento. Que la reversión es una condición resolutoria tal como lo reconoce la Jurisprudencia y la regulación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y por tanto el Ayuntamiento debió liquidar en 1978 estando prescrita la acción. Que el derecho expectante de reversión adquirido por herencia, no supone transmisión de dominio ni constitución de un derecho real sino la transmisión de un derecho no sujeto a este impuesto. y subsidiariamente la base imponible del impuesto no sería el valor catastral sino el justiprecio de acuerdo con el artículo 108.3 de la Ley de haciendas Locales (...). La Administración mantiene su tesis de sujeción al considerar se trata de una transmisión lucrativa —por herencia— de la propiedad de unas fincas, al hacerse efectivo el derecho de reversión, siendo los sujetos pasivos los herederos, al estimar que la transmisión al Estado por expropiación forzosa estaba sometida a una condición suspensiva cual era el ejercicio del derecho de reversión incluido entre los derechos transmitidos al fallecimiento del causahabiente. Esta tesis no puede ser admitida atendiendo a la naturaleza jurídica de la reversión. Reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo dictada en asuntos relacionados con la Expropiación de Rumasa de la que es exponente entre otras la de 9 de abril de 1996 establece que la reversión "no es un derecho de adquisición preferente de naturaleza similar a los

También ha generado ciertas dudas el carácter gratuito o no de una subvención pública -como comentábamos al inicio del trabajo-, afectando, obviamente la

derechos de tanteo y retracto surgidos con ocasión y a consecuencia de la voluntad de enajenar los bienes expropiados por parte del Ente Público o del beneficiario expropiante sino una reexpropiación". Es decir el derecho de reversión surge ex novo cuando desaparece la afectación (artículo 54 de la L.E.F.), no estando por tanto vinculado a la expropiación y el primitivo dueño o sus causahabientes pueden recuperar lo expropiado abonando a la Administración su justo precio. No existe transmisión lucrativa de las fincas, porque en el momento del fallecimiento del padre de la actora el dominio de los bienes era del Estado (artículo 53 L. E. F.) Es por tanto el Estado, a través de las Resoluciones de febrero de 1994, quien transmite la propiedad de los bienes desafectados a los causahabientes del primitivo dueño a cambio de su justo precio cuando se ejercita el derecho de reversión. Por ello la transmisión no es lucrativa sino onerosa para el adquirente que ha de abonar el justo precio. Así pues, de acuerdo con el artículo 107.5 L. H. L. el sujeto pasivo del impuesto es el transmitente, es decir el Estado dueño hasta entonces de los terrenos que han experimentado el incremento del valor. Pero como el Estado está exento por razón subjetiva de acuerdo con el artículo 106.2.a), la Administración no puede pretender a través de una ficción jurídica calificando el derecho de reversión o la transmisión del mismo como una condición suspensiva convertir lo que es una transmisión onerosa, en lucrativa y variar así la posición del sujeto pasivo del impuesto para girar unas liquidaciones que resultan del todo improcedentes ya que el sujeto pasivo de las transmisiones gravadas es el Estado, que está exento». (FD tercero, cuarto y quinto). Ya, con antelación, la STSJ de Cataluña de 10-4-1996 (JT 1996/800) desmontaba la presunta calificación como de condición resolutoria al derecho de reversión: «En cuanto a la liquidación propiamente dicha (que a todos los efectos debe considerarse como bien notificada el día 2 de agosto de 1994), son dos los motivos de disconformidad: quién sea el sujeto pasivo del impuesto y la duración del período impositivo. En el primer extremo, la actora pretende que se gire la liquidación a la entidad "Guimerá 69, SL" que fue quien, el 21 de julio de 1992, adquirió la finca referida, ya que a ello se comprometió en el pacto séptimo de la escritura notarial. Olvida la actora que el art. 107.2 de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, considera sujeto pasivo de este impuesto en las transmisiones onerosas, al transmitente del terreno y ya no prevé que el adquirente tenga la condición de sustituto del contribuyente como contemplaba el antiguo art. 354 del TR 781/1986, por lo que FEVE aparece como la única obligada al pago frente a la Administración, sin perjuicio de las reclamaciones privadas que pueda efectuar en virtud de lo pactado con el comprador. En cuanto al período impositivo el Ayuntamiento toma como fecha inicial la de 3 de febrero de 1943, momento en que la demandante adquirió, en virtud de expropiación, el terreno que nos ocupa y, en aplicación del art. 108.1 de la LHL limita aquél a 20 años. FEVE, por contra, considera que no tuvo la titularidad de la finca hasta el 18 de agosto de 1980 por lo que el período a computar debe ser de doce años. Se basa en que en esta última fecha finalizó el plazo para que los antiguos propietarios pudieran ejercitar el derecho de reversión, tras la declaración de innecesiedad para la prestación del servicio público ferroviario del inmueble expropiado, conforme al art. 55 de la Ley de Expropiación Forzosa. No cabe estimar esta pretensión ya que el derecho de reversión es un derecho real de adquisición referible al bien expropiado y, de ejercitarse, no hace nula la expropiación en su día practicada sino que supone una mera cesación de sus efectos; si no se ejercita, en nada afecta a la situación jurídica resultante de una expropiación plena como la que contemplamos que, por su propia naturaleza, extingue la propiedad en el expropiado y la traslada al beneficiario, en este caso, FEVE; por tanto la fecha inicial del período impositivo, pese a la desafectación, sigue siendo la de 3 de febrero de 1943» (FD tercero).

calificación en la configuración del sujeto pasivo; en concreto, la cesión de terrenos realizada por Comunidad Autónoma a una sociedad, en concepto de ayuda a la inversión, con la consecuente calificación de la operación como exenta, para el caso de que la calificásemos como lucrativa, al ser el sujeto pasivo-contribuyente la Administración concedente. El TS lo tiene clarísimo y es que, en Derecho Administrativo, se trata de una negocio sinalagmático: SSTS 1-7-1998 (RJ 1998\5946)¹⁷⁶, 10-12-2001 (RJ 2001\10287) y 16-4-2003 (RJ 2003\5408), que fija la doctrina legal aplicable: *«La cuestión discutida, sobre la naturaleza jurídica de la transmisión, como donación y por lo tanto, a título lucrativo o gratuito o como fruto de un contrato bilateral y por lo tanto a título oneroso, tiene trascendencia tributaria para la determinación del sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, según lo establecido en el art. 107 de la Ley de Haciendas Locales, en el primer caso sería la empresa adquirente y en el segundo la Comunidad Autónoma transmitente, que está exenta a tenor de lo previsto en el apartado a) del nº. 2 del anterior artículo 106 de la misma Ley. Todo el esfuerzo argumental desplegado por la Corporación Municipal aquí recurrente, para sostener que se trata de una donación y con ello, corresponde el pago de la plus valía a la entidad receptora de los terrenos, contra lo resuelto por la Sentencia de instancia, quiebra tan pronto se tenga en cuenta que, con independencia de lo que corresponda a la donación en el ámbito del derecho privado, que no es trasplantable a la esfera del derecho administrativo, esta Sala, en numerosas Sentencias ha venido afirmando el carácter contractual de las subvenciones, con sus correspondientes obligaciones recíprocas (...). Cabe añadir que la*

¹⁷⁶ Resulta muy elocuente el Alto Tribunal en el Fundamento de Derecho cuarto: *«es de sentido común, por pertenecer a la naturaleza de las cosas, la incompatibilidad existente entre la misión encomendada a la Administración de gestora de los intereses generales de la sociedad, y la realización de actos de liberalidad, con el consiguiente traspaso de fondos públicos a patrimonios de los particulares. Quedando incluso prohibido el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias sino por Ley votada en Cortes –art. 10-b) de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963–, así como la concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistías o moratorias (art. 10-f), lo que también viene impuesto en la legislación de las Haciendas Locales. Es más, ni siquiera se puede gravar, transigir o someter a arbitraje los bienes del Patrimonio del Estado sino en virtud de los requisitos establecidos en su Ley –artículos 39 a 41 de la de 15 de abril de 1964 –. Y si no existe ningún pero, en cuanto a actos de liberalidad es con relación a aquellos en los que la Administración Pública sea la beneficiaria» (FD cuarto).*

entrega de los terrenos de la Comunidad Autónoma sin recibir precio de venta, constituye una aportación subvencionadora de la instalación industrial que la Empresa se obliga a ejecutar, con la asunción de un conjunto de obligaciones que integran la contraprestación del correspondiente convenio, cuya naturaleza jurídica no se altera por las palabras que las partes empleen en la redacción del instrumento» (FD tercero).

c) Entes sin personalidad jurídica

Cuando el transmitente sea un patrimonio separado susceptible de imposición (comunidad de bienes, herencias yacentes, etc.), tendrá la condición de contribuyente la entidad, no cada uno de los comuneros. Ahora bien, esto es así desde la aprobación del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales por el Real Decreto Legislativo 2/2004, ya que la redacción original de la Ley 39/1988, en el caso concreto del IIVTNU, y a diferencia de lo que preveía en otros impuestos como, por ejemplo, el IAE, no se contemplaba que las entidades del artículo 33 de la antigua LGT (artículo 35.4 de la vigente) tuviesen la condición de sujetos pasivos¹⁷⁷.

¹⁷⁷ La STS de 19-6-1997 (RJ 1997\5656) llevó a cabo un examen de los entes sin personalidad jurídica, en el seno de un procedimiento por falta de notificación a las partes del IIVTNU, en el que señalaba la distinción entre ellos (como vimos, a efecto de la consolidación del dominio, en la STS de 19-12-1998): *«En la sentencia se analiza, con cierto rigor, el contenido y alcance del artículo 33 de la Ley General Tributaria y las características de lo que constituye una unidad económica o un patrimonio separado (fundamentación que, en lo esencial, y en función de las circunstancias específicas del caso, no ha sido desvirtuada por el Ayuntamiento apelante, a pesar de la aparente bondad de sus argumentaciones, ya que, como ha señalado, en otras ocasiones, la jurisprudencia de esta Sala, «ha de establecerse con claridad una distinción entre, por ejemplo, la comunidad que resulta de una sucesión hereditaria por causa de muerte y el condominio general que se regula en el Título III del Libro II del Código Civil, pues mientras, en aquélla, cada heredero, hasta que se realice la partición, sólo disfruta de una parte ideal en todos los bienes de la herencia, sin una posesión real individualizada de la misma por todos los interesados, en éste, cada condómino disfruta de una posesión real y efectiva de la parte que pertenece en la cosa común, de la cual puede disponer»» (FD segundo).* Ya desde un punto de vista práctico, la STSJ de Castilla-La Mancha de 28-5-1997 (JT 1997\686) consideró que la notificación de la liquidación a uno de los comuneros no podía entenderse realizada a todos los miembros de la comunidad, puesto que la Ley 39/1988, hasta la modificación llevada a cabo por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, no contemplaba la condición de sujeto pasivo de los entes sin personalidad jurídica del art. 35.4 LGT: *«El art. 33 de la Ley General Tributaria en el que se ampara la Administración para determinar que en el caso que nos ocupa el sujeto pasivo del impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos era la comunidad de bienes formada por los propietarios de la finca transmitida, realmente prevé la consideración de sujeto pasivo a las comunidades de bienes herencias yacentes y demás entidades sin personalidad jurídica, que constituyen una unidad económica o patrimonio separado susceptibles de imposición, pero delimita tal posibilidad en primer lugar a la existencia de esa unidad económica o patrimonio separado, y*

fundamentalmente a la previsión de la Ley reguladora de cada tributo. Si observamos la regulación que hace la Ley de Haciendas Locales en el art. 107 del sujeto pasivo del Impuesto configurándolo como el transmitente del terreno o la persona que constituye el derecho real de que se trate, se concluye que ninguna referencia hace a las entidades recogidas en el art. 33 de la Ley General Tributaria, a diferencia de lo que sucede por ejemplo respecto del Impuesto de Bienes Inmuebles en el art. 65 o del Impuesto Actividades Económicas en el 1984 ambos de la Ley de Haciendas Locales, de forma que no existe el presupuesto exigido en este caso para considerar como sujeto pasivo del Impuesto a la comunidad de bienes. En realidad aquí nos encontramos con un solo hecho imponible, la venta de la totalidad de la finca por los copropietarios con un sujeto pasivo plural que se integra por todos y cada uno de estos, encuadrarle en el art. 34 de la Ley General Tributaria, y por tanto no puede admitirse la tesis defendida por el Ayuntamiento en cuanto a que las actuaciones entendidas con un miembro de la comunidad puedan considerarse realizadas con todos sus miembros, sino que por el contrario, estos han de ser notificados individualmente, como sujetos pasivos que son, de cada actuación practicada, incluida la que represente el inicio de las actuaciones inspectoras. En el supuesto que nos ocupa, la conclusión que de ello se deriva es la de considerar que el requerimiento efectuado a don Ervigio G. no afectó a la situación tributaria de los recurrentes que pagaron en junio de 1994 sin que previamente a esa fecha se les hubiera notificado como sujetos pasivos que eran, sin haber nombrado representante alguno y sin que se pudiera considerar como tal al señor G. N., no sólo un requerimiento de pago, sino ni siquiera ninguna otra actuación municipal inspectora. Ante ello de entenderse que el abono efectuado en su día de la deuda tributaria, aunque pudiera lógicamente deducirse que fue debido al conocimiento de que el señor G. N. había sido llamado a las dependencias tributarias, se produjo sin que formalmente se hubiera practicado con ello ninguna actuación y por lo tanto procedería aplicar lo dispuesto en el art. 61 de la Ley General Tributaria para los ingresos efectuados fuera de plazo sin requerimiento previo que prevé el recargo del 50% de la deuda tributaria con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran corresponderle» (FD segundo).

En relación con las comunidades de bienes, Como indica ARAGONÉS BELTRÁN, «hay que excluir del ámbito del art. 35.4 LGT a las comunidades de bienes en sentido estricto, es decir a la mera copropiedad, en la que no existe una verdadera organización para actuar frente al exterior, sino únicamente la mínima e indispensable para hacer posible ad intra la concurrencia de los recíprocos e individuales intereses. En realidad, la Ley se refiere en la expresión Comunidades de bienes a las comunidades societarias (sociedades mercantiles irregulares y, en general, sociedades sin personalidad), pero no a la mera copropiedad que será, en su caso, un supuesto reconducible al art. 35.6 LGT, es decir, un supuesto de solidaridad». Pero la solución dada al agudo problema de si el sujeto pasivo, en los casos tan frecuentes de comunidad de bienes –indivisión–, es la comunidad o los comuneros, se basa en algo tan accesorio como la aportación o no del NIF de la propia comunidad. Si no se aporta, cabe la imposición de sanciones y, además, la titularidad se asigna a cualquiera de los comuneros (Cfr. ARAGONÉS BELTRÁN, E.: «La reforma de las haciendas locales y del catastro», *Cuadernos de derecho local*, núm. 1, 2003, p. 119). Como decía anteriormente, retomando la cuestión de la ordenación de los entes sin personalidad jurídica, la regulación inicial de los sujetos pasivos del IIVTNU en la Ley 39/1988 no incluyó a las entidades del art. 35.4 de la LGT. Esto favorecía la no aceptación de herencias hasta el transcurso de cuatro años y medio después del fallecimiento del causante. Ante esta situación, como el devengo del IIVTNU se produce en el momento del fallecimiento, cuando se aceptaba la herencia y el ayuntamiento pretendía liquidar el IIVTNU, se encontraba con que había prescrito su derecho a liquidar el citado impuesto. Fue la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (art. 18), la que incluyó en los sujetos pasivos del IIVTNU a las entidades del art. 35.4 de la LGT, entre las que se encuentran las herencias yacentes. Por tanto, a partir de esta fecha los ayuntamientos pueden liquidar el IIVTNU sin necesidad de aceptación y poner fin a la treta de no aceptar la herencia hasta que el impuesto hubiese prescrito. Así lo pone de manifiesto la STSJ de Cataluña de 6-3-2002 (JT 2002\609) en el Fundamento de Derecho tercero: «Producido el devengo en la fecha del fallecimiento, el 27 de enero de 1995, y operando la prórroga interesada por silencio administrativo, el plazo de autoliquidación e ingreso de la cuota resultante vencía el 27 de enero de 1996, con independencia de la fecha de las operaciones particionales, innecesarias para el devengo e incluso para la determinación del sujeto pasivo (lo serán todos los herederos o la herencia yacente, según los casos)» Por último, la STSJ de Castilla-León –Burgos– de 29-4-2005 (JT 2005\1452) explica las consecuencias de la calificación de la herencia yacente como

sujeto pasivo-contribuyente del tributo; es decir, la solidaridad de la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria de los partícipes, pero parece olvidar un matiz importantísimo y es que, como sabemos, se trata de una solidaridad corregida por la limitación de la proporción en la participación (la denominada responsabilidad mancomunada entre los partícipes o cotitulares) : «Consecuentemente, entendemos que no se ha producido una aceptación tácita de la herencia, y como quiera que conforme a lo establecido en el art. 107 de la LHL son sujetos pasivos del impuesto en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio a título oneroso, el transmitente del terreno o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate, y dado que en el presente caso, según se ha dicho la herencia no está aceptada, ni ha sido adjudicada, cabe concluir que nos encontramos ante una herencia yacente, entendiéndolo como tal la que aún no está aceptada, cualquiera que sea la causa de la dilación o suspensión, no tratándose por tanto, de una herencia indivisa, esto es, aceptada, y no repartida o adjudicada, en cuyo caso estaríamos ante una Comunidad de bienes especial. Siendo ello así, cabe concluir que el recurrente, como copartícipe o cotitular de una de las entidades a que se refiere el art. 33 de la LGT es sujeto pasivo del impuesto que nos ocupa, y careciendo la herencia yacente de personalidad jurídica, la Administración Tributaria podía dirigirse a todos los herederos o a uno solo de los herederos que integran la misma, ya que en estos supuestos estamos ante una responsabilidad solidaria, procediendo en consecuencia desestimar tal motivo impugnatorio, máxime cuando todos los herederos de Doña Mercedes tenían fijado el domicilio a efectos de notificaciones en la CALLE000 núm. NUM000, NUM001. NUM002 Ávila, que es el domicilio del recurrente, tal y como se recoge en el Fundamento Jurídico Segundo, punto undécimo de la sentencia apelada, habiendo intervenido asimismo el actor como apoderado en nombre y representación de Doña Mercedes en la transmisión de la parcela resultante núm. NUM003, por lo que coincidimos con la sentencia apelada en considerar que la conducta seguida por el Ayuntamiento en cuanto a la práctica de la liquidación tributaria no puede estimarse incorrecta en su conjunto, sobre todo, teniendo en cuenta el comportamiento del recurrente que ha incumplido sus deberes tributarios, no suministrando suficientes datos a la Administración» (FD segundo) Exactamente lo mismo determina, en el Fundamento de Derecho tercero, la SJCA, núm. 4 de Barcelona, de 25-2-2014 (JUR 2014\131683). En definitiva, parece estar pensando el tribunal en el supuesto de «solidaridad tributaria» del art. 35.6 LGT (34 de la LGT de 1963), que ya descartó incluso con antelación a la inclusión en la LGT de los entes sin personalidad jurídica como contribuyentes, siendo el caso no el de una herencia yacente, sino el de una comunidad hereditaria: STSJ de Castilla-León –Valladolid- de 26-5-1999 (JT 1999\1227): «Distinta es la situación, sin embargo, para con los hijos del transmitente, a los que nada se les liquida ni notifica hasta el 14 de junio de 1995, cuando ha prescrito ya con creces para con ellos el posible ejercicio de la potestad liquidadora y sancionadora. Estos sujetos pasivos del impuesto lo son por la adquisición singular que cada uno de ellos realiza de la parte del incremento del valor del terreno urbano que a título hereditario se les adjudica. Como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 20 de junio de 1994, no hay solidaridad del artículo 34 LGT en la adjudicación de un inmueble por herencia a 5 hermanos, pues no se produce un hecho imponible sino 5 hechos imponibles, uno por cada adquirente, siendo improcedente una única liquidación conjunta notificada conjuntamente a todos ellos. La liquidación practicada a doña Evencia P. en un primer momento interrumpe la prescripción para con ella, pero en modo alguno para con sus hijos, que ningún poder le tenían conferido al efecto y a los que nada se les liquida y notifica en tiempo y forma. Por esta misma razón, tampoco el recurso de reposición interpuesto por doña Evencia P. interrumpe la prescripción para con sus hijos, pues es aquella y sólo aquella la recurrente, y no éstos» (FD séptimo). En el mismo sentido, STSJ de la Comunidad Valenciana de 1-2-2001 (JUR 2001\273519): «En este extremo, la Sala entiende que es aplicable a la transmisión gratuita mortis causa el criterio recogido en la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 20 de junio de 1994, que invoca, a su vez, la Sentencia de la misma Sala del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 1988. Dicho criterio consiste en la consideración de que la adquisición de un inmueble por herencia de varios coherederos, a los efectos del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, determina no sólo un hecho imponible, sino tantos hechos imponibles como herederos, lo que comporta la existencia de las correspondientes deudas tributarias diferenciadas y la necesidad de notificación de liquidación a los interesados en la herencia en la proporción que a cada uno corresponde. Y, en cuanto a la transmisión onerosa intervivos posterior (la compraventa de la propiedad indivisa de las hermanas a un tercero), producida el

6.1.2. Operaciones a título lucrativo

En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, será sujeto pasivo, a título de contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Esta es la regla de determinación del contribuyente para las operaciones lucrativas: consecuencias de orden práctico en el supuesto de que tal adquirente disfrute de una exención subjetiva y dificultades para el caso de que el adquirente sea una entidad afectada por la Ley 49/2002. Justo sobre estas dos cuestiones versa la contestación de la DGT en Consulta núm. 1203/03, de 5 septiembre (JT 2003\1554), en relación de una donación de patrimonio inmobiliario en favor de entidad deportiva declarada de utilidad pública: *«Aun cuando a la entidad deportiva le resulte de aplicación el régimen jurídico tributario de entidad sin fin de lucro de la Ley 30/1994, cabe señalar, respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que dicha entidad que recibe la donación sería sujeto pasivo a título de contribuyente conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 107 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Esta entidad no estaría exenta de pago del impuesto por no encontrarse incluida en el*

23 de octubre de 1995, una vez practicada la división y partición de herencia (efectuado por escritura de 2 de septiembre de 1992, obrante en el expediente administrativo con el nº 3 de su relación), en la que se adjudica a cada una de las dos hermanas, en pleno dominio, una mitad pro indiviso del inmueble en cuestión, nos encontramos ante una situación de condominio general, de comunidad de bienes ordinaria, respecto del cual el criterio del Tribunal Supremo es, asimismo, el de que hay tantos contribuyentes y tantos hechos imposables como cuotas indivisas (SSTS de 19 de junio de 1997 y de 30 de abril de 1998)». Por consiguiente, en ambas transmisiones, no hay una obligación tributaria solidaria, por aplicación del art. 34 LGT, sino tantas obligaciones tributarias como titulares de cuotas pro indiviso y, por consiguiente, deberían haberse aprobado dos liquidaciones para cada una de las transmisiones, correspondientes en cada caso a la cuota parte de cada una de las hermanas propietarias, con posterior notificación individual a cada una de ellas de sus propias liquidaciones. Al no haberse hecho así, procede la anulación de los actos impugnados, para que el Ayuntamiento apruebe y notifique nuevas liquidaciones conforme a los criterios indicados» (FD segundo).

apartado 2 del artículo 106 de la Ley 39/1988, tanto en su redacción actual dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, como en su redacción anterior, del momento en que se formuló la consulta. Sin embargo, en el supuesto de que la operación se realice bajo la vigencia y aplicación de la reciente Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y que la entidad donataria cumpla los requisitos de dicha Ley, el tratamiento aplicable a la donación inmobiliaria referida en la consulta respecto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, determina que la entidad deportiva mencionada sería sujeto pasivo, a título de contribuyente, estando exenta del pago del impuesto de acuerdo con el apartado 3 del artículo 15 de la Ley 49/2002, en cuya virtud: “Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”».

6.2. Sustituto

El único supuesto que recoge la Ley es el del adquirente del terreno o del derecho real de disfrute sobre el mismo, siempre que la operación se realice a título oneroso y el transmitente sea una persona física no residente. Es de reseñar, por último, que desde la regulación de la Ley de Haciendas Locales de 1988 sobre la Imposición del Incremento Valorativo de Terrenos Urbanos desaparece la referencia a la figura del sustituto del contribuyente, que se imponía al adquirente inmobiliario oneroso en la normativa anterior [Fundamentalmente, en el artículo 91.1 c) del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, sobre desarrollo de la Ley 41/1975 en materia

de ingresos de las Corporaciones Locales y artículo 354.1 c) del Texto Refundido del Régimen Local aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril]¹⁷⁸.

¹⁷⁸ No obstante, por virtud del artículo 18.32º de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se introdujo en el artículo 107 de la Ley 39/1988 un apartado 2 para considerar sujeto pasivo sustituto del contribuyente a la parte transmitente a título oneroso del terreno, pero sólo, como se ha comentado más arriba, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España. En concreto, la regulación anterior del sustituto establecía lo siguiente (Art. 354, del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril):

«1. Estarán obligados al pago del Impuesto en concepto de contribuyente:

a) En la modalidad a que se refiere el artículo 350, 1, b), la persona jurídica titular de la propiedad del terreno o del derecho real.

b) En las transmisiones a título gratuito, el adquirente.

c) En las transmisiones a título oneroso, el transmitente, pero el adquirente tendrá la condición de sustituto del contribuyente, salvo en aquellos casos en que el adquirente sea una de las personas o Entidades que disfrutaban de exención subjetiva, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 353.

2. Cuando el adquirente tenga la condición de sustituto del contribuyente con arreglo a lo dispuesto en el apartado c) del número anterior, podrá repercutir, en todo caso, al transmitente el importe del gravamen».

Un apunte más: como hemos dicho, el sujeto pasivo, como persona obligada al pago en concepto de contribuyente, en las transmisiones a título oneroso, lo era y es el transmitente y el adquirente era sustituto de aquél, *salvo que disfrutara de una exención*. Así lo explicaba, por ejemplo, la STS de 1-10-1991 (RJ 1991\1741): *«en las transmisiones a título oneroso, estará obligado al pago del impuesto el transmitente, pero el adquirente tendrá la condición de sustituto del contribuyente, salvo en aquellos casos en que el adquirente sea una de las personas o Entidades que disfrutaban de exención subjetiva..., y entre ellas, de acuerdo con el artículo 90, 1 c), se encuentran las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, y en consecuencia la compradora en el caso de autos, Tesorería General de la Seguridad Social de Cuenca, ésta no es sustituta del contribuyente, y por tanto, no puede afectarle el artículo 32 de la Ley General Tributaria que ordena al sustituto del contribuyente cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, por lo que el oficio de 12-7-1984, no pudo ser dirigido al sustituto del contribuyente por no existir y no se dirigió al sujeto pasivo, y en tal supuesto no se produce interrupción de la prescripción, que requiere expresamente de un acto formal del que tenga conocimiento el contribuyente y referido a cada hecho imponible» (FD segundo)*. Por ende, al estar el sujeto pasivo contribuyente del Impuesto exento de éste lo estará el sustituto, como manifestaba la STS de 7-7-2001 (RJ 2001\7091): *«Si, por tanto, en el presente supuesto, la Tesorería General, en su papel de vendedora de «la finca situada en el núm. ... de la calle Padilla de Madrid», está actuando, fiscalmente, como contribuyente (en virtud de su condición de transmitente de un bien que había venido poseyendo como afecto a sus fines propios), resulta obvio que, cualquiera sea la estipulación civilmente acordada al efecto con la entidad compradora –Gobay, SA–, la Tesorería General está exenta del Impuesto y, consecuentemente, también, la sociedad adquirente, que, desde el punto de vista tributario, sólo es el sujeto pasivo sustituto de la obligada principal exenta» (FD tercero)*. Por último, señalar que la jurisprudencia ha ido corrigiendo y diferenciando, en el tránsito de la regulación del Real Decreto Legislativo 781/1986 a la actual normativa, la figura del sustituto -como obligado tributario- y la del adquirente obligado al pago en las transmisiones onerosas mediante pacto entre las partes, si bien

Sin embargo, esta figura del sustituto, tal y como se conocía en la legislación estatal que acabamos de citar, pervive y constituye una particularidad de la legislación de Navarra. Pero no sólo la figura del sustituto regulada para los supuestos de transmisión onerosa, en los que éste mantiene el derecho a repetir, como lo configuraba el Real Decreto Legislativo 781/1986, sino que también ha quedado recogida en la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo, por la que se regulan las Haciendas Locales¹⁷⁹, la figura del sustituto creada para los casos de transmisiones de la vivienda habitual realizadas por los deudores hipotecarios a favor de las entidades financieras acreedoras, como en los supuestos de dación en pago, en las que éstas pierden el derecho de repercusión¹⁸⁰.

se trataría del ya estudiado pacto con eficacia exclusivamente a efectos jurídico-privados. Puede consultarse, sobre el asunto, por ejemplo: STSJ de Madrid de 11-2-1999 (JT 1999\616), STSJ de Madrid 3-2-1999 (JT 1999\516), STSJ Islas Canarias -Santa Cruz de Tenerife- de 10-7-2001 (JT 2002\54) o STSJ de Andalucía -Málaga- de 23-4-2001 (JT 2001\1362).

¹⁷⁹ Art. 174:«1. Es sujeto pasivo del impuesto, en concepto de contribuyente:

a) *En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.*

b) *En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el transmitente del terreno o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate. No obstante, el adquirente tendrá la condición de sustituto del contribuyente, salvo en aquellos casos en que el adquirente sea una de las personas o entidades que gozan de exención subjetiva.*

Cuando el adquirente tenga la condición de sustituto del contribuyente con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, podrá repercutir, en todo caso, al transmitente el importe del gravamen.

2. *En las transmisiones de la vivienda habitual realizadas por los deudores hipotecarios en el curso de un procedimiento judicial instado por una entidad financiera, siempre que dicha vivienda sea la única de la que el sujeto pasivo sea titular, la entidad que adquiera el inmueble, como sustituto del contribuyente, no podrá repercutir a éste el importe del gravamen.*

Lo previsto en el párrafo anterior también será de aplicación al adquirente en el supuesto de la venta extrajudicial de la vivienda habitual por medio de notario prevista en el artículo 129 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886) , así como en el caso de la dación en pago de la citada vivienda, derivada de acuerdos alcanzados por el deudor hipotecario con una entidad financiera como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria, y siempre que dicha vivienda sea la única de la que el contribuyente sea titular».

¹⁸⁰ Sin la aquiescencia de la propia administración. La Resolución del TAN de 7-5-2013 (ya citada) exponía: «En particular, el artículo 9 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo (RCL 2012, 315), de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos (similar al artículo 174 de la LFHLN, en redacción dada por Ley Foral 9/2012, de 4 de mayo [LNA 2012, 131]), se refiere al gravamen del IIVTNU en los casos de "dación en pago" de viviendas por parte de personas situadas bajo el "umbral de exclusión", atribuyendo "la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto

Claro, esta última figura también estuvo contemplada en la legislación estatal, provisionalmente -como ya vimos en el apartado dedicado a las exenciones-, cuando se incluyó en el art. 106 TRLRHL, un apartado 3º, redactado por el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y que fue suprimido por el art. 123.2 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio¹⁸¹. Este precepto -repetiendo la idea esbozada en la exención del impuesto por dación en pago- resultaba manifiestamente insatisfactorio. Como se dijo, no tenía sentido alguno: esa carga tributaria deriva, en muchos casos, de un incremento de patrimonio que no existe: cuando los inmuebles objeto de dación en pago se han adquirido estos últimos años, se está gravando a través del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana una riqueza no ya potencial sino inexistente o ficticia. Este supuesto de sustitución tributaria, creado para las transmisiones de terrenos como consecuencia de ejecución hipotecaria, sin derecho a repetir contra el contribuyente, también perdura en las normas de los territorios forales del País Vasco que regulan el IIVTNU: Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto del Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana de Bizkaia¹⁸², Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto del Incremento del

pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas". Sorprende semejante torsión (o, mejor dicho, distorsión) de una institución tradicional en el Derecho Tributario como lo es la del sustituto del contribuyente, quien -por definición- no puede existir sin contribuyente al que sustituir (y del que se pueda repetir, por ende, lo pagado). Pero aún llama más la atención el hecho de que se legisle con carácter de urgencia sobre quién debe pagar por una supuesta plusvalía que, en la práctica, suele brillar por su ausencia en este tipo de daciones en pago. Raramente se dará en la realidad actual eso que pudiera denominarse, con ironía un tanto sangrante, la "plusvalía del desahuciado"» (FD quinto).

¹⁸¹ Que disponía en su art. 9: «En las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas»

¹⁸² Artículo 3.

«3. En las transmisiones de terrenos como consecuencia de la ejecución hipotecaria de la vivienda habitual, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 34.3 de la Norma Foral General Tributaria, que adquiera el terreno.

En los supuestos previstos en el párrafo anterior, el sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de la obligación tributaria satisfecha.

Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana de Gipuzkoa¹⁸³ y Norma Foral 46/1989, de 19 de julio del Impuesto del Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana de Álava¹⁸⁴

En cualquier caso, como no puede ser de otra manera, también tenemos resoluciones administrativas sobre el sustituto navarro, que se apoyan en la jurisprudencia del TS cuando estaba vigente la figura en la TRLRHL. Así, por ejemplo, la Resolución del TAN de 22-6-2010 (JUR 2015\38214), hablaba de excepciones al sustituto: exención subjetiva del adquirente: *«Aun cuando el adquirente de un inmueble*

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

¹⁸³ Artículo 3

«3. En las transmisiones de terrenos como consecuencia de la ejecución hipotecaria de la vivienda habitual, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, o la entidad a la que se refiere el apartado 3 del artículo 35 de la Norma Foral General Tributaria, que adquiera el terreno.

En los supuestos previstos en el párrafo anterior, el sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de la obligación tributaria satisfecha.

A los efectos previstos en este apartado, se entenderá por vivienda habitual la definida como tal en el apartado 8 del artículo 90 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

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

¹⁸⁴ Artículo 3

«3. En las transmisiones de terrenos como consecuencia de la ejecución hipotecaria de la vivienda habitual, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, o la entidad a la que se refiere el apartado 3 del artículo 35 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, que adquiera el terreno.

En los supuestos previstos en el párrafo anterior el sustituto no podrá exigir del contribuyente el importe de la obligación tributaria satisfecha».

en Navarra es el sustituto del contribuyente, esta sustitución no tiene lugar, como es lógico, cuando el transmitente es una persona o entidad que goza de exención en el pago del impuesto. Y, comoquiera que, a tenor de lo preceptuado en el artículo 173.2,b) de la LFHLN, está exento de este tributo el municipio, y las entidades locales integradas en él, cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre tales entidades se estima no ha lugar al pago del impuesto por el recurrente» (FD segundo). También, la Resolución del TAN de 29-4-2010 (JUR 2015\38206), advierte que liquidación girada directamente al contribuyente es improcedente, ya que existe obligación principal de pago del sustituto: «Aunque esta figura jurídica del sustituto del contribuyente no se aplique ya al citado tributo en la normativa estatal (sí en la foral de Navarra), la jurisprudencia del Tribunal Supremo de los tiempos en que también se aplicaba en aquella esclarece el significado de estas previsiones, en este caso, el Ayuntamiento de Berriozar debe dirigir su liquidación a "Viviendas de Navarra, S.A. (VINSA)", en cuanto sustituto directamente obligado al pago, sin perjuicio del derecho de dicha Sociedad a repercutir posteriormente dicho pago sobre los recurrentes. La anterior conclusión sólo quedaría desvirtuada si la normativa foral de Navarra declarase a la Sociedad Pública "Viviendas de Navarra, S.A. (VINSA)" exenta del citado impuesto. Pero el artículo 173.2 de la LFHLN (LNA 1995, 102), si bien declara exentos del mismo a "La Comunidad Foral de Navarra, el Estado, las Comunidades Autónomas, Así como sus respectivos organismos autónomos de carácter administrativo", no hace lo mismo con respecto a las Sociedades Públicas. En consecuencia, procede estimar el recurso de alzada y anular los requerimientos de pago impugnados, puesto que éstos deben dirigirse a la Sociedad Pública "Viviendas de Navarra, S.A. (VINSA)", sin perjuicio del derecho de esta última a repercutir su importe sobre los vendedores» (FD segundo). Por último, la Resolución del TAN de 23-10-2009 (JUR 2015\38195) resuelve la pretensión de los recurrentes de eximirse del pago del IIVTNU, en los casos de adquisición de viviendas a una entidad inmobiliaria, por entender que la cláusula que les obligaba al pago del tributo era nula al haberse promulgado el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, recordando el órgano administrativo que esta cuestión no afecta para exigirles o no el pago del tributo, ya que se trata de un supuesto de sustitución: «La tesis mantenida por los recurrentes está fuera del contexto de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, pues el traslado de la carga del gravamen tributario no deriva de las estipulaciones suscritas entre los particulares en la transmisión del bien inmueble, que consideran nulas de pleno derecho, como sostienen, sino porque así lo impone la ley aplicable en la materia, la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de

Haciendas Locales de Navarra. Podría sostenerse con mayor fundamento que esas estipulaciones deberían ser inútiles frente a la Administración tributaria, que ha de dirigirse al contribuyente que el ordenamiento jurídico fiscal designa como sujeto obligado al pago del tributo, al margen por completo de los convenios que hayan podido estipular los particulares entre sí, que, en su caso, les podría vincular a ellos mismos, pero no a la Administración Tributaria» (FD segundo).

VII. DEVENGO

7.1. Introducción. La importancia del devengo en el Impuesto

Ya hemos tenido ocasión de resaltar que, aunque el IIVTNU es claramente un impuesto instantáneo, de lo que la jurisprudencia ha extraído consecuencias importantes, no es infrecuente encontrar textos normativos – Ordenanzas fiscales—o pronunciamientos jurisdiccionales que, con referencia al IIVTNU, hablan de período impositivo, confundiendo, sin duda, esta expresión con el período de generación del incremento, que es uno de los parámetros utilizados por el sistema de estimación objetiva que incorpora la Ley.

El IIVTNU es instantáneo porque su hecho imponible queda concluso, perfectamente realizado en un momento concreto: cuando tiene lugar la transmisión del terreno o la constitución o transmisión del derecho real de uso y disfrute sobre el mismo. Y ese momento concreto dependerá de cuál haya sido el negocio jurídico a través del cual se hayan producido tales transmisiones. No hace falta insistir, por lo demás, en la importancia que en el IIVTNU tiene el devengo desde, al menos, dos perspectivas. En primer lugar, por lo que hace al hecho imponible, ya sabemos que lo único relevante es la condición del terreno en el momento del devengo, siendo historia lo que haya podido suceder previamente mientras el terreno hubiera estado en el patrimonio del contribuyente¹⁸⁵. Y en segundo lugar, será la fecha final de cómputo del período de generación del incremento al que nos referíamos antes.

¹⁸⁵ Sobre este extremo, como ya apuntamos al inicio de este trabajo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha mostrado contundente, insistiendo en que hay que estar al momento de la adquisición del terreno cualquiera que fuere la calificación urbanística del mismo a lo largo del tiempo [SSTS de 11-10-1996 (RJ 1996\7624) ; 13-03-1997 ([RJ 1997\1803) y 31-3-1997

7.2. La determinación del devengo en función del acto o negocio jurídico sujeto al Impuesto

7.2.1. Transmisión de la propiedad del terreno

En los supuestos de transmisión por cualquier título de la propiedad del terreno, en el momento en que tenga lugar la transmisión. Ahora bien, este momento dependerá de cuál sea el negocio jurídico a través del cual se transmite la propiedad:

a) *Compraventa: título y modo; necesidad de traditio.*

En cuanto al título, dado el tenor del precepto regulador del devengo, su aplicación a un supuesto de hecho exige determinar exactamente el momento de la transmisión, lo que sólo puede obtenerse a partir de la regulación civil de la compraventa, y, en su caso, de los efectos frente a terceros de los contratos formalizados en documento privado. Respecto a la primera cuestión, es obvio, a tenor de los artículos 1450 y concordantes del Código Civil, que la transmisión exige el título y el modo, esto es, la perfección del contrato, en cuanto hay acuerdo de voluntades

(RJ 1997\2963)]. En particular, la STS de 29-11-1997 (RJ 1997\9284) disponía lo siguiente: «Pues bien; uno de los casos más característicos en que se da una plus valía o incremento del valor en los terrenos es su cambio o transmutación de rústicos en urbanos merced a la actividad urbanística municipal o a la aplicación de los instrumentos de ordenación urbanística previstos en la legislación del suelo. Constituiría un contrasentido, en consecuencia, que esa fundamental diferencia de valor, producida como resultado de la transmutación o cambio en la naturaleza de los bienes a que acaba de hacerse indicación, escapara al objeto del gravamen aquí considerado por el hecho de que se interpretara, como hace la sentencia de instancia, que sólo pueden tomarse en cuenta las plus valías o incrementos de valor producidos en el período de tiempo en que los bienes en cuestión han podido legalmente conceptuarse como urbanos. (...) en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables», de modo que como quiera que en el ramo de prueba de este recurso ha quedado sobradamente acreditado el carácter de suelo urbano del terreno objeto de permuta en el momento en que se escrituró ese negocio jurídico el 15 de febrero de 1996 –esa condición le fue dada por el PGOU de Motril aprobado con carácter definitivo el 27 de febrero y 19 de julio de 1991, publicándose en el BOP de 1 de abril de 1991 y 6 de julio de 1992–, a esa calificación del suelo nos debemos atener para su consideración a los efectos del Impuesto que estamos considerando, con independencia de su carácter en el momento en que fuera adquirido por sus propietarios» (FD segundo).

sobre la cosa y el precio, y la *traditio* o entrega de la cosa (que analizaremos a renglón seguido). Respecto a la segunda cuestión, aun tratándose de documento privado, y pese al rigor del artículo 1227 CC, la jurisprudencia viene admitiendo otros medios de prueba de la realidad y la fecha del contrato distintos a los tasados en este último precepto. Sin embargo, todo tiene un límite. A este respecto, quizá sean reveladoras las palabras de la STSJ de Cataluña de 9-02-1999 (JT 1999\386): *«Según la actora, el contrato privado de compraventa otorgado el 30-4-1987, ha sido conocido por la Administración, al menos, desde que los Serveis Territorials d'Industria de la Generalitat extendieron el boletín de conformidad de la instalación para el suministro de agua mediante contador el día 26-2-1988, por el transcurso de más de cinco años, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 64 y 65 de la Ley General Tributaria, 110 de la Ley 39/1988, de las Haciendas Locales, y 1227 del Código Civil. (...) La Administración demandada alega, en primer lugar, que la finca objeto de la transmisión, en la fecha del contrato privado, no existía como finca registral, por lo que, al otorgarse la escritura de elevación a público del mismo, previamente se otorgó la oportuna segregación de la mayor finca registral de la que formaba parte. En segundo lugar, la Administración alega, y prueba que en el contrato privado no consta la “traditio” o entrega de la finca a la compradora, y que, habiéndose pactado el aplazamiento del precio, no se otorgó carta de pago hasta que se otorgó la escritura elevándolo a público. Tampoco se ha acreditado acto alguno constitutivo de entrega o “traditio” de la finca. Por otra parte, ni la contratación del suministro de agua, o de un contador de agua, ni los recibos de consumo, acreditan o dicen relación con la transmisión de la propiedad. De cuanto antecede se infiere que, antes del otorgamiento de la escritura elevando a público el contrato privado de autos, la Administración no tuvo conocimiento de la transmisión, por lo que, la fecha de devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana es la de dicha escritura pública, o sea, el 8-7-1993. Por consiguiente no puede prosperar la prescripción aducida por la actora»* (FD primero y segundo)¹⁸⁶.

¹⁸⁶ En este tema la casuística, como podemos presumir, es muy prolija. Otra cuestión que se ha examinado ante los tribunales es el objeto de dicho título: se trata de un supuesto en el que la entidad apelante alegaba la prescripción por no haberse tenido en cuenta para la liquidación el contrato privado mediante el que se transmitía el terreno, determinando la Administración el *dies a quo* en el momento de elevación del mismo a escritura pública, ya que lo que contenía el contratado privado era la transmisión de derechos de edificación, todavía no plasmados en parcelas o terrenos concretos. Así lo dice la STSJ de Madrid de 8-07-2010 (JT 2010\1009), en su Fundamento de Derecho segundo: *«Centrado el objeto de debate la primera alegación que debe ser analizada respecto de dicha liquidación es la de la prescripción que se entiende producida por la mercantil apelante porque, aduce, la transmisión de los derechos de edificación de la citada parcela se produjo mediante contratos privados de fechas 9 de marzo de 1999 y 21 de*

El otro requisito para entender devengado el impuesto en la compraventa es la necesidad de *traditio*. El artículo 609.2 de nuestro Código Civil establece que *«la propiedad y los demás derechos reales se adquieren y se transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición»*. La tradición es la entrega de la cosa

noviembre de 2000, momento del devengo del impuesto, elevado a público con fecha 4 de noviembre de 2002, y la notificación de dicha liquidación se produjo el 11 de enero de 2005. Discrepa de este planteamiento el Ayuntamiento apelado que considera que la transmisión de la propiedad de la concreta parcela a la que se refiere la liquidación sólo se produjo con la escritura pública de 4 de noviembre de 2002. Esta Sala comparte, a este respecto, cuanto se razona por el Juzgado sobre la cuestión, confirmando, a su vez, los razonamientos contenidos en la resolución del TEAM de Madrid. Y así, con dificultad puede entenderse que la transmisión de la propiedad de la parcela se produjo en el citado contrato privado que la apelante aportó con su demanda cuando en el mismo lo único que se transmitían, según se expresaba en dicho contrato, eran unos derechos de edificación aún no plasmados en parcelas o terrenos concretos, pues, en esa fecha, se estaba todavía en pleno proceso de ejecución del planeamiento y aún no se había producido la correspondiente reparcelación o aprobación del proyecto de compensación, momento en el que se concretan las cuotas de edificación que antes se tenían en terrenos o parcelas concretas urbanizables. La liquidación del IIVTNU aquí cuestionada se gira por la transmisión de una parcela concreta ya que el hecho imponible del impuesto lo constituye, exclusivamente, la transmisión de la propiedad de "terrenos", o la constitución o transmisión de derechos reales "sobre terrenos" (art. 105 LHL de 1988) y art. 104 LHL de 2004 y, a la fecha del contrato privado al que se refiere la apelante, todavía no se había producido la materialización de tales derechos de edificación sobre parcela o terreno concreto alguno ni, por tanto, la materialización del derecho de propiedad sobre parcela concreta alguna. Dada la especial configuración del derecho de propiedad en materia de urbanismo y su consolidación progresiva durante las distintas fases de ejecución del planeamiento, lo que se transmitió en el contrato privado fue, exclusivamente, una determinada cuota del volumen edificable en la Unidad de Ejecución y estos derechos urbanísticos no se materializan en parcelas concretas hasta que se produce la aprobación del proyecto de compensación con la consiguiente reparcelación. Por lo expuesto, no es que en la escritura de 4 de noviembre de 2002, se elevara a público el citado contrato privado, sino que, cuando se otorga la escritura, el proceso de consolidación del derecho de propiedad sobre parcelas concretas en la ejecución del planeamiento ya había concluido y podían transmitirse ya parcelas concretas, y no meras cuotas abstractas de derechos de edificación sin concreción en terreno concreto alguno. El propio contrato privado que se aportó por la apelante con su demanda se hace eco de cuanto acabamos de razonar cuando, en su cláusula sexta, se pacta que "la presente transmisión de derechos edificatorios se formalizará en escritura pública de compraventa ... que tendrá por objeto las fincas o parcelas de resultado en las que se haya materializado la edificabilidad transmitida y que resulten adjudicadas e inscritas a nombre de "Suelos R.L., S.A." tras la aprobación definitiva del Proyecto de Compensación de la UE " y 4 de la UZP 1.03 Ensanche de Vallecas". Así pues, dado que el hecho imponible del IIVTNU es la transmisión de la propiedad de "terrenos", o la constitución o transmisión de derechos reales "sobre terrenos" (art. 105 LHL de 1988 y art. 104 LHL de 2004), esta transmisión de "terrenos" sólo se produjo en la citada escritura de compraventa de 4 de noviembre de 2002, en la que se transmite la concreta parcela sobre la que se gira el impuesto en la liquidación impugnada, sin que haya transcurrido, por tanto, el plazo de prescripción dado que la liquidación fue notificada en el año 2005».

cumpliendo ciertos requisitos, y es precisamente la alusión a la misma la que introduce la teoría del título y el modo en el ordenamiento español (ya que no señala que la propiedad se transmite mediante los contratos sino «mediante la tradición», por consecuencia de esos contratos). Pues bien, en nuestro ámbito, ya lo ha dicho, en repetidas ocasiones, el TS; v. gr.: STS 15-01-2002 (RJ 2002\859): *«Pero, como, a mayor abundamiento, según ya se ha apuntado, para que el contrato de compraventa inmobiliaria, de naturaleza consensual, genere, en el devenir de su plena consumación, la transmisión de la propiedad de lo vendido (y, con ella, el devengo del Impuesto aquí controvertido), se requiere la plasmación de un mecanismo instrumental complementario (coetáneo o sucesivo) de "tradición", nuestro ordenamiento jurídico exige, con base en los artículos 609, 1095 y 1462 del Código Civil, que, además del negocio jurídico, contrato o "título" en que se materialice el acuerdo de voluntades de vender y comprar (cuya inicial libertad de forma viene modulada, a los efectos de la gestión del Impuesto de autos, según se ha razonado, por la exigencia de que tal acuerdo aparezca expresado en un documento debidamente autenticado, sea público o privado), concorra la tradición, "traditio" o "modo", o sea, la "puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador", en cualquiera de las modalidades previstas en los artículos 1462 a 1464 del citado Código»* (FD cuarto)¹⁸⁷.

¹⁸⁷ También los TSJ: por ejemplo, la STSJ de Madrid de 23-10-2002 (JUR 2003\161951) es muy gráfica y sintética: *«El IIVTNU es, un tributo local que grava el incremento del valor de los terrenos que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos de acuerdo a lo previsto en el artículo 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), lo que significa que para que se produzca el hecho imponible del tributo es necesaria la previa existencia de una transmisión del inmueble en cuestión, transmisión que ha de calificarse con arreglo a la normativa civil que regula este tipo de transmisiones inmobiliarias, y que en el sistema del Derecho español supone la concurrencia, para entender consumada la transmisión, no sólo del contrato (título) en el que se manifiesta el acuerdo de voluntad entre vendedor y comprador, sino además de la entrega de la cosa vendida al comprador modo o tradición), que no es otra cosa que la puesta a disposición del comprador de la cosa vendida, que se le ponga en su poder y posesión de acuerdo al artículo 1462 del Código Civil entrega que no sólo consiste en la puesta a disposición materialmente de la cosa vendida sino que siguiendo la estela del Derecho Romano admite formas de entrega no materiales o espiritualizadas (traditio ficta), que producen el mismo efecto que la entrega material, y que se recogen en los artículos 1462 apartado segundo, 1463 y 1464, todos del Código Civil: en particular el artículo 1462 apartado segundo señala que: " Cuando se haga la venta mediante escritura pública el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario»* (FD tercero). Más concretamente, la STSJ, de nuevo, de Madrid de 19-11-2002 (JT 2003\102): *«Cabe así, aun sin constatar que el comprador entrara en la posesión de una parcela o solar al tiempo de suscribirse el documento privado de compraventa, que se acredite, sin embargo, directa e indirectamente, que la transmisión de la parcela y, con ella, el devengo del Impuesto,*

tuvo lugar, realmente, no cuando se formalizó la escritura pública, sino cuando el adquirente realizó, a partir, al menos, del mismo año del documento privado, actos propios reveladores, ya, de su cualidad de dueño del suelo y determinantes, con plena evidencia «erga omnes», de la consumación de la “traditio” de la parcela adquirida. Y a efectos de la conjunción del título y el modo (y el devengo del Impuesto) son válidos, entre otras actuaciones, los abonos efectuados por la parte adquirente de la Contribución Territorial Urbana de la finca. Cuando tales actos se realizan a la vista, ciencia y paciencia de todo el mundo, incluida la propia Corporación (en cuyas arcas municipales se ingresan las cuotas de la Contribución Territorial Urbana y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles), es obvio que la transmisión (y, con ella, el nacimiento de la obligación del sujeto pasivo de presentar la declaración o autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y la posibilidad del Ayuntamiento de requerir a los interesados el cumplimiento de tal formalidad) tuvo lugar al tiempo de aquellos actos» (FD segundo). Además, por supuesto, de la Administración; como muestra: Tribunal Administrativo de Navarra, resolución de 22-04-2009 (JUR 2015\38190) «el artículo 177 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (LFHLN) establece que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se devenga, cuando se transmite la propiedad del terreno, "en la fecha de la transmisión", y que ésta se produjo con la firma del contrato privado y la ocupación de la vivienda (en el año 1985) (...). Así mismo, en relación con lo prescrito por el mencionado Fuero Nuevo, al que tal precepto de la LFHLN remite, señalaremos, además, de una parte, que la Ley 564 del Fuero Nuevo, exige para adquirir la propiedad la entrega de la cosa vendida, la cual se entiende producida cuando la misma ha sido puesta a disposición del comprador (Ley 568 del mismo texto) (...) Así mismo, consta en el expediente que desde que se implantó el Catastro en el Ayuntamiento de Pamplona el 1 de enero de 1986 hasta la fecha de la transmisión que nos ocupa, la vivienda de referencia estuvo encatastrada a nombre de don SJ, quien, a su vez, ha venido pagando la Contribución Territorial correspondiente a dicha vivienda. Es decir, que el adquirente, señor SJ, una vez que le fue entregada la cosa vendida (mediante entrega de las llaves para la ocupación de la vivienda) realizó actos propios reveladores de su condición de dueño; actos (uso de la vivienda, encatastramiento y pago de la Contribución Territorial) que evidenciaban, "erga omnes", la "traditio real" del inmueble adquirido.» (FD primero, cuarto y quinto). Pero, quizá, como se deja entrever en las resoluciones citadas, hay una cuestión de mayor calado, conectada con la materia que estamos tratando: en cuanto al momento de la transmisión en el que se produce el devengo del Impuesto, hay que determinar cuál es el título válido (privado o público) por el que se transmite y, por tanto, la fecha de éste para el cómputo del plazo de prescripción; es decir, cuál es el *dies a quo*. Al respecto, debe recordarse la doctrina sentada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras, en la STS de 27-10-1995 (RJ 1995\7666) que dispone: «Como se establece en SS. 2 junio 1987 y 21 diciembre 1990, de esta Sala, el derecho de la administración pública para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, nace con el perfeccionamiento de la obligación y se extingue en virtud de las modalidades comunes, entre las que se encuentra la prescripción, que exige, en el ámbito fiscal, la concreción del hito temporal o momento a partir del cual ha de computarse el plazo de 5 años establecido en art. 64 Ley General, para prescribir el derecho a la administración anteriormente aludido, contemplándose en ap. a) del siguiente art. 65, en redacción anterior a Ley 10/1985 de 26 abril, que el aludido período de 5 años empezará a contarse desde el día del devengo, lo que acudiendo a la norma reguladora del tributo que ahora nos ocupa, y que es el denominado impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, conduce a establecer que en dicho impuesto el nacimiento de la obligación tributaria se produce en la fecha de transmisión del terreno, tanto se trate de actos “inter vivos” como “mortis causa”, fecha que así se fija en art. 514, 1 Ley de Régimen Local de 1955, en art. 95.1 a), RD 3250/1976 de 30 diciembre, y en art. 358.1 a), RD Leg 781/1986 de 18 abril. Esta Sala, en un primer momento, en SS., entre otras, 16 diciembre 1968, 12 febrero 1979, 28 octubre 1982 y 13 febrero 1989, se decantó por la prevalencia del art. 107,1 Reglamento, reputándolo como precepto habilitante para desconocer la eficacia de los documentos privados en que constasen negocios jurídicos de compraventa sujetos al presente impuesto, aunque concurriese alguno de los supuestos del art. 1227 CC, entendiéndose, por tanto, que sólo la elevación a escritura pública de tales documentos privados hacía surgir la transmisión y devengo del impuesto; sin embargo, dicha tesis, basada no sólo en que art. 107.1 es un reglamento especial que prevalece sobre la ley general que constituye sino también en que tiene una finalidad distinta de la del art. 1227, cual es la de impedir directamente el fraude fiscal, ha sido sustituida, sobre todo a partir de S. de revisión 27

junio 1991, Secc. 10, de esta Sala, por el criterio, no de contraposición, sino de coordinación de ambos preceptos, pues, con abstracción de que, en tal confrontación, prevalecería siempre art. 1227, por su superior jerarquía respecto del art. 107.1, ya que, por tanto, frente al rango no puede sobreponerse el principio de la especialidad, y lo más adecuado al ordenamiento jurídico, apreciado en su conjunto, es acudir al art. 107.1 Reglamento de (cuando estaba vigente) únicamente en los casos en que no pueda aplicarse art. 1227 CC por no haberse producido ninguno de los 3 supuestos en el contemplados. Después de la vigencia definitiva, el 1 enero 1979, del RD 3250176 de 30 diciembre (en cuya Tabla de preceptos derogados aparece el Reglamento de Haciendas Locales de 1952, con la nota de “vigente en su parte no derogada en cuanto no se oponga a las presentes normas”), y a tenor, también, de lo establecido en Ley 7/1985 de 2, Reguladora de las Bases de Régimen Local, y, sobre todo, en RD Leg 781/1986 de 18 abril (que deroga, ya, Ley de Régimen Local de 1955), el sistema se plasma en arts. 95, 1 a) y 97.3 y 358.1 a) y 360.3, respectivamente, del RD 3250/1976 y del RD Leg 781/1986, en el sentido de que “el impuesto se devenga, cuando se transmita la propiedad del terreno, en la fecha de la transmisión” y de que la declaración –que han de presentar los contribuyentes o sus sustitutos ante la administración gestora– se acompañará el documento debidamente autenticado en que consten los actos o contratos que originen la imposición. A partir de las normas citadas, se ha producido, pues, amén de una implícita y lógica derogación del art. 107.1 Reglamento de 1952, una simbiosis de los preceptos tributarios precedentes con los requisitos fijados, para el caso de que el negocio jurídico se haya plasmado en documento privado, en art. 1227 CC, asumiendo, así, el nuevo criterio sentado en la última jurisprudencia antes comentada» (FD tercero y quinto). A esta línea doctrinal se han adaptado las resoluciones de los TSJ; por ejemplo, STSJ de Andalucía –Málaga- de 21-03-2002 (JT 2002\906): « (...) queda por resolver el problema de fondo de la prescripción alegada por aquella. Según la actora en el mes de Agosto de 1967 la Sra. María Teresa adquirió para su sociedad de gananciales la finca objeto del tributo de autos en contrato verbal que posteriormente sería elevado o pública por escritura autorizada por el Notario de Málaga Don Juan A. Madero García el día 17 de Octubre de 1996 al nº 613 de su protocolo. La actora ha venido satisfaciendo la contribución urbana de la finca como lo prueban los recibos aportados a los autos de los ejercicios 1974, 1979 y 1989 estando amurallada a su nombre lo que puede con certificado de la Gerencia Territorial del Catastro de fecha 22 de mayo de 1996. Así pues Dña. María Teresa figura en la Gerencia Territorial del Catastro como titular registral del bien inmueble en cuestión desde el año 1996. A este respecto la Sala considera que de especial importancia resulta para la resolución del presente supuesto el art. 1227 del Código Civil conforme al cual “la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”. En el presente supuesto ha resultado acreditado que en el Catastro Urbano, figura como sujeto pasivo de la Contribución Territorial Urbana Doña María Teresa al menos en el ejercicio de 1974 y aunque no consta la fecha exacta de su presentación sí tuvo que presentarse el documento privado de compraventa para ser dado de alta en Contribución Urbana, de modo que ya desde la fecha en que fue incorporado y presentado ante el Centro de Gestión Catastral el documento existía y su presentación permitió a la Administración Tributaria tener conocimiento del acto de la transmisión y desde esa incorporación le es oponible a la Hacienda la fecha. Desde 1974 hasta el día 17 de octubre de 1996 que se elevó a público dicho documento privado de compraventa no cabe la menor duda de que han transcurrido con exceso los cinco años previstos para la prescripción en el art. 64 de la L.G.T.» (FD tercero). También, STSJ Baleares de 31-05-2002 (JT 2002\906), en la que, después de reproducir la doctrina del TS citada y en relación a sus argumentos, concluye: «En aplicación de los anteriores criterios, con independencia de indicar que el acuerdo de permuta celebrado en el año 1974 fue “verbal” y no plasmado en documento privado alguno, lo que debe traducirse en la imposibilidad de su exteriorización a terceros, no puede olvidarse el contenido de la sentencia dictada en cuanto significa, de un lado, la declaración de transmisión de la propiedad, y de otro, la condena a otorgar la correspondiente escritura pública, lo que supone que la fecha de la transmisión se produjo en la fecha del otorgamiento y no del acuerdo verbal que adquiere sus efectos, no en 1974, sino en 1996, lo que debe conducir a que no pueda hablarse de prescripción en el presente caso. Esta conclusión obvia cualquier otro comentario sobre el posible conocimiento de la Administración en relación a otros inmuebles o locales» (FD tercero). Pero, al margen de las resoluciones citadas, en el

pantanosos ámbito de la prescripción y la fijación del *dies a quo*, la doctrina legal definitiva del TS la encontramos en la STS de 10-10-2000 (RJ 2000\9074), que viene a determinar, en relación al ITPAJD (trasladable, sin duda, al IIVTNU), lo siguiente: *«En efecto, lo que aquí importa es determinar la verdadera fecha "erga omnes" del contrato o documento privado de compraventa, para así concretar cuándo se ha producido la transmisión de la posesión y la adquisición de la propiedad (según la teoría del título y el modo y de acuerdo con el clausulado del contrato) del inmueble objeto de la compraventa y determinar el momento del devengo del Impuesto, el ITP y AJD, y tal fecha, en el caso que se analiza (con abstracción de que la propia Diputación Foral ha declarado que la entrega de la vivienda -y, con ella, el devengo antes comentado- se materializó el 3 de octubre de 1983) tuvo lugar cuando tal documento fue presentado o entregado, por razón de su cargo, al pertinente funcionario de la Dirección Provincial en Pamplona del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, porque el precepto del Código Civil citado no distingue entre funcionarios estatales, autonómicos o locales, sino que sólo exige que sea el funcionario competente por razón de su cargo (y en el año 1983 era la Dirección Provincial del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo la Administración la encargada de emitir y conceder las Cédulas de Habitabilidad de las viviendas). Y el artículo 1227 no hace la distinción comentada porque lo que pretende, exclusivamente, es dar carta de naturaleza a la fecha del contrato privado a partir de un momento que goce de verosimilitud por mor de la intervención de un organismo público, cualquiera que éste sea, que de fe, con su presencia, de que tal documento ha sido firmado o suscrito con anterioridad al hecho ex post facto que determina la fuerza erga omnes de su realidad y de la fecha inicial de su perfección y extensión. Ergo si en este caso el contrato privado fue entregado a un funcionario estatal el 28 de septiembre de 1983 por razón de su cargo, desde esa fecha debe "contarse, respecto a terceros - y la Diputación Foral efectivamente lo es- la del propio documento". C) Así lo ha reconocido, además, de un modo general (sin el matiz intercedente del carácter, estatal o autonómico, del funcionario a quien se le entrega el documento), la sentencia de esta Sección y Sala, de 5 de diciembre de 1998, que, contrastando el contenido de los artículos 94.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (cuya redacción es prácticamente idéntica a la del artículo 39.5 de la Norma Foral de autos) y 1227 del Código Civil, ha concluido que, en vista de tales preceptos, se pueden establecer los siguientes supuestos: a.- Regla General: Documentos privados con indicación de su fecha: sea cual sea ésta, se considera como tal, a efectos tributarios, la del día de su presentación ante la oficina liquidadora. b.- Primera Excepción: Documentos privados en los que se ha producido, antes de la presentación en la oficina tributaria, su incorporación o inscripción en un registro público, la muerte de cualquiera de los que lo firmaron o su entrega a un funcionario público por razón de su oficio: prevalece, a efectos de prescripción, la fecha de la incorporación, registro, fallecimiento o entrega. c.- Segunda Excepción: Documentos privados -los descritos en la primera excepción- respecto a los que se demuestra por cualquier medio de prueba admisible en derecho que fueron otorgados o suscritos con anterioridad a la fecha resultante de la incorporación, registro, fallecimiento o entrega: prevalece la fecha real del otorgamiento o suscripción, en contra de la que hemos denominado primera excepción, prevalencia que únicamente no se tendrá en cuenta en lo relativo a la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación (que se seguirá rigiendo por la primera excepción). En consecuencia, a efectos prescriptivos, la entrega de un documento privado a un funcionario por razón de su cargo, sin distinguir la naturaleza estatal, autonómica o local del mismo, determina, en un caso como el de estos autos, que sea la fecha de dicha entrega la que deba tenerse en cuenta como *dies a quo* del plazo de prescripción (prescripción que, por tanto, en el presente supuesto se había consumado)» (FD tercero). Esta es la doctrina que recoge, a efectos, ahora sí, del IIVTNU, por ejemplo, la STSJ de Andalucía – Málaga- de 30-09-2003 (JT 2003\1428): «Es objeto del presente recurso la impugnación de la Resolución del Área de Economía y Hacienda del Excmo. Ayuntamiento de Málaga por la que se desestimaba el recurso de reposición contra la liquidación nº 472512 del impuesto de incremento del valor de los terrenos del Excmo. Ayuntamiento de Málaga, por importe de 121.372 pesetas. La pretensión que se ejercita por la parte actora es el dictado de sentencia anulatoria de la referida Resolución a estar prescrita la deuda, mientras que por la Administración demandada se solicita la confirmación de la misma. (...) Como dice el magisterio de la Casación, TS 3ª, sec. 2ª, St de 10-10-2000, rec. 5779/1999 (Fundamento de Derecho tercero, reproducido anteriormente) (...). En definitiva, en concordancia con el magisterio de la Casación expresado en aquella resolución, en el presente caso consta la*

b) *Permuta ordinaria*

Permuta ordinaria: igual que la compraventa. La STSJ de Islas Baleares de 31-5-2002 (JT 2002\906), después de recordarnos cuáles son los criterios que conforman la doctrina del TS sobre el devengo, los aplica a un supuesto de permuta: «En aplicación de los anteriores criterios, con independencia de indicar que el acuerdo de permuta celebrado en el año 1974 fue "verbal" y no plasmado en documento privado alguno, lo que debe traducirse en la imposibilidad de su exteriorización a terceros, no puede olvidarse el contenido de la sentencia

presentación del documento privado de venta en una oficina y funcionario público a los efectos de liquidación de la enajenación dimanante de aquel documento privado de venta, por lo que, transcurridos en exceso los plazos de prescripción tributaria establecidos en los artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria, se ha de estimar el recurso» (FD, primero y segundo; el subrayado es mío). En fin, para rematar esta cuestión, sin duda, volver a citar la STS 15-01-2002 (RJ 2002\859), que en su Fundamento de Derecho cuarto, dejaba bien amarrada estas dos cuestiones: necesidad de título y modo y publicidad de documento privado: «la conjunción del título y el modo (y el devengo del Impuesto) se produjo, pues, en el momento en que la compradora (según las cartas de Galerías Preciados S.A., arrendataria del inmueble, expresando que renuncia al retracto arrendaticio y que paga la renta a la propietaria, Doña Ángela, desde el año 1971, siguiente el de la suscripción del contrato privado; los abonos bancarios efectuados por la citada adquirente, con cargo a su cuenta corriente 3123-2 del Banco Central Hispano, Oficina principal de Cádiz, de la Contribución Territorial Urbana de la finca desde el año 1978 y después, desde su instauración, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles; las trece fotocopias, compulsadas notarialmente, de las declaraciones del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, realizadas, desde la implantación del citado Impuesto -o al menos, desde la primera de las indicadas declaraciones que se advierte en 1987-, por la auténtica dueña de la casa, cuando ya la misma estaba integrada en su patrimonio; y otros elementos de juicio confirmantes o complementarios) procedió, como se ha dejado expuesto, ya desde el año 1971, a la práctica de actos propios de su condición de propietaria. Actos, todos, que sólo gozan de virtualidad si se parte del hecho, válido para los propios interesados y para el mismo Ayuntamiento (beneficiario de alguno de los tributos locales comentados), de que el inmueble comprado el 25 de septiembre de 1970 había accedido, ya, al patrimonio dominical de la compradora, al menos, en el año 1971. Como tales actos de realizaron a la vista, ciencia y paciencia de todo el mundo, incluida la propia Corporación (en cuyas arcas municipales habían ingresado las cuotas de la Contribución Territorial Urbana y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles), es obvio que la transmisión (y, con ella, el nacimiento de la obligación del sujeto pasivo de presentar la declaración o autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y la posibilidad del Ayuntamiento de requerir a los interesados el cumplimiento de tal formalidad) tuvo lugar en el año 1971 o, como más tarde, en el año 1978. Resulta, pues, de plena aplicación al supuesto debatido, la doctrina de esta Sala determinante, por un lado, de que la conjunción del título y el modo en las transmisiones onerosas inmobiliarias o, incluso, los efectos de alguno de los hechos indicados en el artículo 1227 del CC se entienden también producidos cuando las noticias del acto gravado acceden ante un organismo no incardinado en la propia Administración Tributaria (pues lo esencial es que se acredite la fecha de la transmisión y no la fecha en que tuvo conocimiento de la celebración del negocio jurídico y del hecho imponible del Impuesto la Corporación liquidadora del mismo), y, por otro lado, de que la ineficacia -inicial- frente a terceros del documento privado resulta inoperante cuando el Ayuntamiento, indirectamente o a través de actos propios, admite, implícitamente, la realidad de la transmisión dominical (por lo que el Ayuntamiento no puede, después, desconocer la existencia de tal transmisión, reconocida a través de sus actuaciones o de sus actitudes de hecho y de derecho, que le vedan, ahora, ir contra sus propias decisiones)».

dictada en cuanto significa, de un lado, la declaración de transmisión de la propiedad, y de otro, la condena a otorgar la correspondiente escritura pública, lo que supone que la fecha de la transmisión se produjo en la fecha del otorgamiento y no del acuerdo verbal que adquiere sus efectos, no en 1974, sino en 1996, lo que debe conducir a que no pueda hablarse de prescripción en el presente caso. Esta conclusión obvia cualquier otro comentario sobre el posible conocimiento de la Administración en relación a otros inmuebles o locales» (FD tercero)¹⁸⁸

c) Permuta de suelo por edificación futura

En estas operaciones ya sabemos que hay dos entregas perfectamente diferenciadas y, por lo tanto, se realizan dos hechos imposables del IIVTNU con devengo igualmente diferenciado. No puede confundirnos el hecho de que ambas entregas tengan un devengo coincidente en el IVA como consecuencia de la regla de devengo en este impuesto por pago anticipado del precio de la operación. En el IIVTNU, la escritura de permuta supondrá exclusivamente el devengo del impuesto correspondiente a la transmisión del suelo, no devengándose el correspondiente a la entrega de la edificación futura mientras esta última no se concrete a través del otorgamiento de la oportuna escritura

¹⁸⁸ También, la STSJ de Cataluña de 28-9-2011 (JUR 2015\4344) se dedica al devengo en la permuta: «Como bien anuncia la Sentencia impugnada, la controversia jurídica se ciñe en determinar el valor catastral que debía aplicarse como consecuencia de la permuta de unas fincas, transmisión operada a través de una escritura pública de 1 de junio de 2006, en cuya virtud se declaró la obra nueva, la división del régimen de propiedad horizontal y su entrega mediante permuta. (...) La Juez de instancia desestima el recurso contencioso administrativo admitiendo la validez de la liquidación por plusvalía partiendo del valor catastral fijado el 2 junio 2006, pese a que el devengo del IIVTNU (que coincide con la permuta) tuvo lugar el 1 de junio de 2006, sobre la base de entender que en el preciso momento de la transmisión las fincas no tenían aún valor catastral asignado» (FD segundo). La doctrina administrativa nos habla del devengo del Impuesto en la permuta en, v. gr., la Consulta vinculante núm. V2412/14 de la DGT, citada más arriba: «A efectos del IIVTNU, en la permuta de un bien inmueble urbano por otro inmueble de la misma naturaleza, mediando tradición, hay dos transmisiones y adquisiciones distintas, cada una con un bien inmueble, con un sujeto pasivo (el transmitente, ya que las permutas son transmisiones onerosas, dado que cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra) y con un período de generación distinto. En cada transmisión de la propiedad, como consecuencia de permuta mediante la tradición, cada transmitente está obligado al pago del impuesto que grava el incremento de valor que experimente el suelo del inmueble urbano objeto de transmisión. Las transmisiones se entienden realizadas, teniendo presente lo dispuesto en los artículos 1.462 y 1.541 del Código Civil, a los efectos del devengo del IIVTNU, en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del adquirente. De acuerdo con la documentación aportada, las transmisiones se han formalizado en documento privado, debiendo tener en cuenta, en consecuencia, lo dispuesto en el artículo 1227 del Código Civil (...)»

pública. En relación con esta cuestión puede consultarse la STS 12-2-2001 (RJ 2001\910)¹⁸⁹.

d) Aportación no dineraria de inmueble

En el caso de que la transmisión que devengue el IIVTNU sea consecuencia de una aportación no dineraria de un inmueble con ocasión de la constitución de una sociedad, o de la ampliación de su capital, se plantea la duda de si los efectos transmisivos se producen con el otorgamiento de la escritura en la que se documente la ampliación de capital, o bien con la inscripción de la misma en el registro Mercantil. Los tribunales se han decantado por la fecha de la escritura. Así lo entendió la STSJ de Cataluña de 28-11-2002 (JT 2003\838), declarando improcedente la liquidación practicada en aplicación de nuevos valores catastrales que entraban en vigor entre la fecha de la escritura pública y la fecha de presentación de la misma en el Registro Mercantil¹⁹⁰. No obstante,

¹⁸⁹ La DGT, en Consulta vinculante núm. V1296/12, de 15-6-2012 (JUR 2012\269555), se plantea un supuesto de devolución del IIVTNU por una liquidación en un contrato de permuta -y sólo una- consistente en la transmisión de un terreno por edificación futura: *«Se resuelve un contrato de permuta suscrito entre el consultante y una entidad mercantil, que tenía por objeto la cesión de una finca propiedad de aquel a éste, obligándose éste último a demoler y construir un edificio de nueva planta sobre la citada finca y posteriormente ceder a aquél varios de los inmuebles objeto de construcción (...). Procede la devolución del IIVTNU pagado por el consultante ya que se ha producido la resolución judicial del contrato de permuta, efectuándose la citada devolución de acuerdo con los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 109 del TRLRHL».*

¹⁹⁰ Así es y después de relatarnos los cambios normativos producidos en este ámbito, el tribunal llega a esta conclusión: *«Tras la reforma de las respectivas normativas societarias, la cuestión queda resuelta, y en ello coincide la doctrina, al reconocer la Ley la existencia de un patrimonio formado por las aportaciones de los socios (art. 15.2 LSA), que se distingue del patrimonio social de la sociedad ya inscrita y de la sociedad irregular (art. 16.1), consagrando la existencia de una organización corporativa o societaria tanto en el ámbito interno como en el externo, y de un patrimonio sometido a reglas propias de responsabilidad aun previamente a la inscripción registral. En efecto, la nueva LSA demuestra que la personalidad jurídica es irrelevante a los efectos de reconocer la existencia de un fondo patrimonial autónomo y responsable; lo esencial es la pérdida de la disponibilidad derivada del acto de aportar, que no depende de que la sociedad haya adquirido personalidad jurídica, por lo que no es necesaria la discusión de si hay que esperar a la inscripción para que haya un sujeto hábil que adquiera los bienes o si éstos han dejado o no de pertenecer al socio en el acto de la aportación. Lo relevante es que desde entonces, con independencia de la personalidad jurídica de la sociedad, el socio aportante pierde la disponibilidad de los bienes, lo que tiene como consecuencia, por ejemplo, que no debe prosperar el embargo sobre el bien aportado de fecha posterior a la escritura por los acreedores personales del socio. En definitiva, las vigentes LSA y LSRL, sin entrar en el espinoso tema de si reconoce o no personalidad jurídica a la sociedad en formación, consideran el reconocimiento de aquella irrelevante a los efectos de reconocer la existencia de un fondo*

patrimonial autónomo y responsable. Por tanto, lo relevante a efectos de calificar el acto de aportación no es si la sociedad tiene o no personalidad jurídica y aptitud para convertirse en titular de las aportaciones, sino el hecho de que desde que se pacta el contrato de sociedad y se observan los modos traditorios correspondientes a los bienes que se aportan, el socio pierde la disponibilidad de aquéllos, que pasan a constituir el patrimonio autónomo de la sociedad en formación. Hay que concluir por ello que la aportación es, sin duda, un acto jurídico traslativo del dominio o acto de enajenación de bienes en favor de la sociedad y, como tal, idóneo en nuestro derecho para, mediante la tradición, provocar en la sociedad la adquisición del dominio de los bienes aportados. Dicho de otra forma: con arreglo a la normativa anterior, el Tribunal Supremo declaró en numerosos casos que antes de la inscripción de la sociedad no existía un patrimonio social separado del de los socios, por lo cual los acreedores personales de los socios podían embargar y ejecutar los bienes aportados a la sociedad (SSTS de 22 de febrero de 1980, 6 marzo 1981, 13 febrero 1985 y 2 de abril de 1990, cuyo Fundamento de Derecho segundo considera esta doctrina como «pacífica»). No obstante, las SSTS de 24 de marzo de 1984, Moviti, SA, y de 31 de enero de 1990, Algenib, SA, anticiparon la “presociedad”, al declarar que las aportaciones sociales y las adquisiciones de la sociedad anteriores a la inscripción de ésta habían pasado ya a integrar el patrimonio social por virtud del otorgamiento de la respectiva escritura, de constitución de la sociedad, en el primer caso, y de compraventa de una finca, en el segundo caso, teniendo además en todo caso la inscripción efectos retroactivos. Por tanto, los acreedores, que eran la Hacienda Pública y un banco, respectivamente, no podían ejecutar ya tales bienes sociales, porque éstos habían pasado ya al “patrimonio social”. Y el régimen legal introducido en el art. 15 LSA de 1989 responde a la concepción germánica de la pre-sociedad, que termina afirmando la identidad entre la sociedad de fundadores y la sociedad efectivamente inscrita, en el sentido de que ya existe una «sociedad», con su patrimonio propio y sus órganos sociales. En esencia, el régimen de la sociedad en formación anticipa al momento de la constitución (sociedad constituida), en gran medida, el régimen de la sociedad inscrita, aun en el caso de que no llegue a inscribirse» (FD quinto y sexto). La misma conclusión viene recogida, en vía administrativa, en la Resolución de la DGRN de 22-4-2000 (RJ 2000, 5835), en la que se afirma, que «es indudable que el nacimiento de una sociedad limitada con el régimen jurídico específico definido en la legislación respectiva, no se produce hasta la inscripción del negocio fundacional en el Registro Mercantil (cfr. artículo 11 Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada), y en consecuencia, no puede pretenderse la inscripción de los bienes ahora cuestionados a favor de dicha sociedad limitada que aparece como comprador en el negocio calificado (cfr. artículo 383 Reglamento Hipotecario). Lo anterior, sin embargo, no puede llevar a desconocer los efectos jurídicos que el negocio de constitución de una sociedad produce desde el momento mismo de su celebración y, en consecuencia, en la medida en que aquellos efectos tengan sustantividad jurídico-real inmobiliaria, no podrá negarse su puntual y fiel reflejo registral (cfr. artículos 1 y 2 Ley Hipotecaria), en términos que no ofrezcan duda de la verdadera situación jurídica que se encuentran los bienes en cuestión. En efecto, otorgada la escritura pública de formalización del contrato constitutivo de la sociedad (cfr. artículo 1462 Código Civil), los bienes puestos en común salen del patrimonio personal de los aportantes para integrarse en una nueva masa patrimonial, la definición de cuyo régimen se halla en situación jurídica de provisionalidad, pues, en su día –al tiempo de la inscripción en el Registro Mercantil– se le aplicará íntegramente el legal del tipo alegado (la sociedad limitada), que entre tanto ésta goza ya de autonomía (cfr. artículos 2 del Código de Comercio, 1699 en relación con el 1679 Código Civil, 15.2, 16.1 de la Ley de Sociedades Anónimas, 11.3 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada), con un ámbito específico de responsabilidad (obligaciones derivadas de las actuaciones previstas en el artículo 15.2 Ley de Sociedades Anónimas, obligaciones inherentes a la propiedad de los bienes aportados, etc.), un régimen de gestión determinado (unanimidad, sin perjuicio de las facultades concretas que unánimemente y para el tiempo intermedio hayan sido conferidas bien a los futuros gestores de la sociedad pretendida, bien a mandatarios determinados), y con específicas previsiones liquidatorias si no

hay que tener en cuenta que no se ha planteado en los tribunales supuestos en los que el acuerdo puede inscribirse en el registro Mercantil antes de su ejecución, conforme a lo dispuesto en el artículo 315.2 del Texto refundido de la ley de Sociedades de Capital. Lo que sí parece claro es que el devengo no se producirá, aunque se hayan realizado las aportaciones, mientras que el acuerdo de aumento de capital no se haya ejecutado por completo, ya que en tal caso, salvo que en las condiciones de la emisión se hubiera contemplado expresamente tal posibilidad, los administradores deberán restituir las aportaciones realizadas (artículos 310 y 311 TRLSC).

e) Operaciones de leasing inmobiliario

En las operaciones de leasing inmobiliario ya sabemos que el ejercicio efectivo de la opción de compra deberá documentarse en escritura pública con vistas a su acceso al registro de la Propiedad, y la fecha de la escritura será la del devengo del impuesto. No cabe forzar en estos casos una solución homogénea con el IVA y entender realizada la entrega con el mero compromiso formal por parte del arrendatario de ejercer la opción de compra al vencimiento del contrato. Pueden verse al respecto las Resolución de la DGT de 25-5-2010 a la consulta vinculante núm. V1124/10 (JUR 2010\201545).

se ultimase el proceso de nacimiento de la sociedad legalmente tipificada y que los otorgantes persiguen con el negocio celebrado (cfr. artículo 16.1 de la Ley de Sociedades Anónimas). Durante la pendencia de la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil, la titularidad de los bienes aportados –o la de los que en desenvolvimiento de actuaciones previstas en el artículo 15.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, hayan sustituido a aquellos o incrementado esa masa patrimonial– no es ya una titularidad individual de los respectivos socios aportantes, sino una titularidad común a todos ellos en la situación jurídica de provisionalidad definida anteriormente y, por consecuencia, ningún obstáculo debe haber para reflejar en el Registro de la Propiedad tal modificación jurídico-real inmobiliaria, practicando la respectiva inscripción a favor de todos los constituyentes. Por lo demás, la oportuna inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad en cuanto evento que determina el fin de la situación de provisionalidad podrá reflejarse en el Registro de la Propiedad por medio de la correspondiente nota marginal (cfr. artículo 23 de la Ley Hipotecaria)».

f) Adjudicaciones sujetas en los procesos de reparcelación

En las adjudicaciones sujetas en los procesos de reparcelación, el devengo se produciría con la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación. Y no puede confundirnos sobre este particular la STSJ de Cataluña de 14-1-2014 (JT 2014\715), porque la misma se refiere a un supuesto en el que la transmisión tiene su origen en un contrato de compraventa, si bien sujeto a una condición suspensiva en la que jugaba un papel relevante la aprobación de un proyecto de reparcelación¹⁹¹.

El acto de reparcelación es aquel por el cual las fincas originarias que forman parte de un plan de actuación urbanística se sustituyen por parcelas que

¹⁹¹ «Planteados los términos del debate, lo que se discute es el momento en que se produjo la transmisión onerosa del terreno propiedad de la recurrente apelada y con ello, el devengo del impuesto de plusvalía. El organismo apelante demandado afirma que el devengo del gravamen acaeció el 12 de marzo de 2007, cuando se cumplieron las condiciones suspensivas de abono total del precio a que estaban sometidas. El contrato de compraventa es de naturaleza consensual y se perfecciona entre comprador y vendedor en el momento en que hayan convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio aunque ni la una ni el otro se hayan entregado, dispone el art. 1450 CC. En la escritura de 28 de julio de 2004 no se contenía una fijación definitiva del precio, ya que respecto del mismo se decía que quedaba integrado por una cantidad fija y otra variable a determinar en el futuro, consistente en una parte proporcional a los metros cuadrados de aprovechamiento industrial y a los gastos del proyecto y de ejecución de la urbanización. Además, la eficacia del contrato, es decir la exigibilidad de las obligaciones para las partes y la adquisición de los derechos, se hizo depender de una condición suspensiva (art 1114 CC). La condición suspensiva implica que la transmisión de la propiedad se producirá cuando acaezca el hecho en que consiste la condición. Es cierto que la condición se cumple materialmente el 30 de enero de 2007 al ser aprobado el Proyecto de Reparcelación, pero para la transmisión de la propiedad resultaba necesario, en este caso, el nuevo acuerdo entre las partes sobre el cumplimiento de la condición, la determinación definitiva del precio y la entrega de la finca, porque en nuestro derecho la propiedad se adquiere conforme a la teoría de "título y modo", de acuerdo con los arts. 609 y 1095 del Código Civil, que requiere la existencia de un título contractual hábil o idóneo para transmitir la propiedad como es la compraventa y la entrega o traditio. No es en este caso hasta el 12 de marzo de 2007 cuando se constata por las partes el cumplimiento de la condición suspensiva y se hace la fijación definitiva del precio y cuando se procede a la entrega de la finca (art. 146.2º CC), es decir cuando el contrato adquiere eficacia y se produce la transmisión de la propiedad. De ahí que el Notario haga constar en la escritura que "Cumplida la condición suspensiva advierto de la obligación de liquidar el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y de las sanciones legalmente previstas en caso de incumplimiento". El hecho imponible del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de Naturaleza Urbana grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos. Por tanto, el devengo se produce con la transmisión de la propiedad (o entrega de la cosa), y ésta no tuvo lugar hasta que se consumó la compraventa por escritura de 12 de marzo de 2007 en la que se produjo la traditio efectiva de la finca, con la transmisión de la propiedad» (FD cuarto).

han de ser urbanizadas, lo cual lleva aparejada la correspondiente equidistribución de beneficios y cargas en que consiste la reparcelación. El artículo 111 del reglamento de gestión Urbanística, aprobado por RD 3288/1978, dispone que la resolución definitiva que recaiga en relación con el proyecto de reparcelación será notificada a todos los interesados y se deberá publicar en el Boletín Oficial de la Provincia, en el tablón de anuncios del Ayuntamiento y en un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad. Y el artículo 122.1 del mismo texto establece que *“el acuerdo de reparcelación producirá, por sí mismo, la subrogación, con plena eficacia real, de las antiguas por las nuevas parcelas, siempre que quede claramente establecida la correspondencia entre una y otras”*. Pues bien, queda claro, por tanto, que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación supondrá el devengo en el IIVTNU de las transmisiones sujetas que hayan podido efectuarse, bien por pago en especie de las obras de urbanización, bien por cualquier otro supuesto de exceso de adjudicación que pudiera darse. Hay que tener en cuenta, además, que el proyecto de reparcelación es título directamente inscribible en el Registro de la Propiedad, sin que sea precisa su protocolización. De hecho, tal protocolización, frecuente pero innecesaria, solo lleva aparejada la necesidad de tributar en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por la cuota gradual o variable, lo que se evitaría con la inscripción directa del proyecto acompañado de certificación del Ayuntamiento correspondiente relativa a su aprobación definitiva.

g) Expropiaciones forzosas

En las expropiaciones forzosas el devengo se produce con el acta de ocupación del terreno por parte de la Administración expropiante. Se trata de una cuestión inequívoca. Lo ha dicho el TS en varias ocasiones: por todas, la citada STS de 12-06-1997: *«El señor S. insiste, en todas sus alegaciones, en que el Ayuntamiento, al retrasar intencionalmente la aceptación de la oferta que en su día se le hizo para fijar, de mutuo acuerdo, las condiciones, entre ellas, la del justo precio, de la expropiación, y pretender, así, aplicar la Ley 39/1988, le ocasionó un grave perjuicio: el que la operación quedara sujeta el Impuesto. El citado obligado tributario y la sentencia de instancia retrotraen la perfección*

del acuerdo de voluntades y la consiguiente transmisión dominical (es decir, tanto el «título» como el «modo» del convenio traslativo) bien al momento en que se aprobó el Proyecto de Urbanización o bien a la fecha en que se formuló la oferta del justo precio y demás condiciones a la Corporación en fase de avenencia -año 1988 ó 1989-, porque, a su entender (y sólo a su entender), la norma fiscal aplicable entonces sería más ventajosa para él. Sin embargo, tal criterio no es correcto, pues (con abstracción de la fecha de aprobación del Proyecto) el particular realizó su oferta el año 1989 y el Ayuntamiento la aceptó en el año 1990 -Acuerdos 9 febrero y 6 abril- y es, en dicho momento posterior, cuando se perfeccionó el acuerdo de voluntades que, más tarde, el 15 de mayo de 1990, dio lugar a la materialización de la transmisión efectiva de los terrenos en el Acta de Ocupación y Pago. Es decir, que la oferta del particular se hallaba en plena vigencia cuando, el 9 de febrero y el 6 de abril de 1990, fue aceptada por el Ayuntamiento, sin que en ningún momento hubiera denunciado aquél su pérdida de vigencia ni la mora de la Corporación en aceptarla. En todo caso, el Acta de Ocupación y Pago de 15 de mayo de 1990 fue suscrita por el representante y apoderado del señor S. sin condicionamiento e inconveniente alguno, sin perjuicio del escrito presentado, “ex post facto”, sin ninguna -obviamente- incidencia invalidatoria, el siguiente día 18 de ese mismo mes y año. En consecuencia, tanto el acuerdo de voluntades sobre el justo precio y demás condiciones de la avenencia como el Acta de Ocupación y Pago tuvieron lugar, ya, en el año 1990, cuando ya estaba en vigor la Ley 39/1988, que es, pues, la única aplicable en el presente supuesto. Por ello, si el contribuyente hubiera pensado que la aplicación de dicha nueva Ley le iba a perjudicar, en atención a los términos de la oferta o a la dilación en la aceptación de la misma, tiempo tuvo -estando asesorado jurídicamente, como lo estaba- para no asumirla o denunciar su vigencia hasta el momento de la firma del Acta de Ocupación y Pago -y es obvio que no adoptó ninguna de dichas actitudes-. El artículo 110 de la Ley 39/1988 (y, antes, el 358 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril, establece que el Impuesto se devenga, cuando se transmita la propiedad de un terreno, en la fecha de la transmisión. Y, en el caso de autos, la transmisión no se produjo al tiempo de aprobarse el Proyecto de Expropiación, como declara la sentencia recurrida, sino en el momento en que, con fecha 15 de mayo de 1990, se suscribió el Acta de Ocupación y Pago

(como reconoce espontáneamente el propio contribuyente, en sus autoliquidaciones, al fijar como hito final del período impositivo esa fecha del 15 de mayo de 1990). Y esto es así porque (frente a la argumentación municipal, basada en los artículos 17.2 y 36 de la Ley de Expropiación Forzosa), hasta ese momento, el de la suscripción del Acta, el particular afectado, como titular, aún, del bien expropiado, dispone de las facultades de exclusión que el dominio le confiere, pudiendo emplear, frente a la Administración, en caso de ocupación prematura, los interdictos de retener y recobrar la posesión; y, asimismo, en cuanto dueño del bien hasta que no tenga lugar el pago y la ocupación, viene obligado a mantenerlo en condiciones de seguridad y salubridad, conforme a los artículos 30.1 y 125 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 (preceptos determinantes, “a sensu contrario”, de que la situación de dominio no se extingue hasta que se abona el precio y se ocupa el bien)» (FD tercero)¹⁹².

¹⁹² También lo han considerado así tradicionalmente los Tribunales Superiores de Justicia: v. gr., STSJ de Cataluña de 30-10-2000 (JT 2001\271), STSJ de Andalucía –Sevilla- de 21-3-2001 (JT 2001\1293) y la STSJ de Andalucía –Granada- de 13-1-2003 (JT 2003\348), en la que se plantea el supuesto de que el justiprecio se abona en un momento distinto al que se materializa la ocupación del terreno, declarando el tribunal que el aplazamiento en el pago es intrascendente a la hora de fijar el momento del devengo: «Para resolver la cuestión planteada, hemos de concretar previamente el momento en que se produjo la transmisión del terreno, ya que éste es el determinante de la fecha de devengo de aquél, a tenor del artículo 110.1a) de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales. Frente al criterio sostenido por el recurrente –que lo identifica con la fecha del acta de ocupación y en su defecto con la de formalización, el día 18 de abril de 1990, del documento de adquisición por mutuo acuerdo del terreno expropiado por la Administración Autonómica– sostiene el Ayuntamiento demandado que la fecha a tener en cuenta no es ésta sino la de efectivo pago de la cantidad convenida, en el mes de mayo del año 1992, y ello por entender que es entonces cuando se perfecciona la transmisión. En la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 12 de junio de 1997, que resolvió un caso análogo, se llega a la conclusión, sin duda con base en la teoría del título y el modo, de que la transmisión se produce en el momento en que se suscribió el Acta de Ocupación y Pago, y al efecto se razonaba que hasta ese momento el particular afectado, como titular, aún, del bien expropiado, dispone de las facultades de exclusión que el dominio le confiere, pudiendo emplear, frente a la Administración, en caso de ocupación prematura, los interdictos de retener y recobrar la posesión; y, asimismo, en cuanto dueño del bien, hasta que no tenga lugar el pago y la ocupación, viene obligado a mantenerlo en condiciones de seguridad y salubridad, conforme a los artículos 30.1 y 125 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 (preceptos determinantes, a sensu contrario, de que la situación de dominio no se extingue hasta que se abona el precio y se ocupa el bien). En el presente supuesto, sin embargo, no concurre la circunstancia de haberse materializado la ocupación del terreno y el pago de su justiprecio en un mismo acto, sino que, tras el levantamiento del acta previa de ocupación del terreno y de entrega efectiva a la Administración expropiante, en fecha 9 de enero de 1990, se produjo el mutuo acuerdo para su adquisición el día 18 de abril del mismo año y, finalmente, se hizo efectivo el importe del precio el día 5 de mayo de 1992. Cabe preguntarse, pues, si aquella conclusión se ve alterada por esta

h) Subastas judiciales y administrativas

Subastas judiciales y administrativas: remate de la subasta. El Tribunal Supremo ha forjado su doctrina, fijando este momento como el del devengo, entre otras, en las SSTs de 20-6-1956 (RJ 1956\2855), 24-10-1980 (RJ 1980\3764), 16-5-1988 (RJ 1988\3869), 2, 6 y 13-2-1989 (RJ 1989\769, RJ 1989\840 y RJ 1989\1374), 15-7-1991 (RJ 1991\5596), 26-11-1994 (RJ 1994\9114)¹⁹³ y 13-3-1997 (RJ 1997\1802). En todas ellas se considera el acto

circunstancia o, por el contrario, no empece en modo alguno a la misma el hecho de que el pago del precio convenido se difiera a una fecha posterior. Y la contestación a la pregunta no puede ser otra, a juicio de la Sala, que la segunda alternativa, pues si, conforme a la citada teoría del título y el modo que inspira nuestro Derecho Civil, la propiedad no se transmite por la mera perfección del contrato si no es seguida de la entrega de la cosa (artículos 609 y 1095), al haberse producido ambos presupuestos, mediante el acta de ocupación del terreno y la fijación del justiprecio por convenio, parece evidente que el aplazamiento del pago del mismo no desnaturaliza en absoluto el momento en que se entiende perfeccionada la transmisión de la propiedad, identificable en este caso con el levantamiento del acta de mutuo acuerdo, en fecha 18 de abril de 1990. Partiendo de esta premisa, y habida cuenta de que la primera liquidación por el impuesto, posteriormente modificada por la ahora recurrida, se practicó por el Ayuntamiento en fecha 12 de julio de 1996, es decir una vez transcurrido el plazo de cinco años previsto en el artículo 64 de la Ley General Tributaria para la prescripción del derecho a su cobro, sin que, por otra parte, conste la interrupción de dicho plazo, hemos de concluir en la anulación de los actos impugnados» (FD segundo).

¹⁹³ Quizá, de entre todas, ésta sea la resolución que más haya afinado en la determinación del devengo en estos supuestos. El Fundamento de Derecho cuarto dispone: «*El segundo motivo de impugnación, alegado por el hoy apelante, para instar la nulidad de la liquidación controvertida, se plantea en los siguientes términos: la Administración Municipal y el Tribunal “a quo” mantienen que es correcto el período impositivo 1981 (fecha de la adquisición del terreno por los transmitentes)-1988 (fecha del auto de adjudicación), mientras que el interesado mantiene que el período impositivo debe abarcar desde 1986 (adjudicación de remate a la Caja de Ahorros Provincial de Alicante) hasta 1988 (fecha del auto de adjudicación). La tesis mantenida por el recurrente consiste en afirmar que la mencionada Caja de Ahorros, acreedor hipotecario, era titular de un derecho real de goce o limitativo de dominio sobre la finca transmitida, que adquirió efectividad en 15 de diciembre de 1986, en virtud de la providencia judicial que le adjudicaba el remate en la tercera subasta celebrada -así consta en el Auto de fecha 9 marzo 1988-, dando lugar al devengo del tributo conforme a lo dispuesto en los artículos 2.º de la Ordenanza Fiscal-Tipo y 358.1.b) del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril, a cuyo tenor el impuesto se devengará: “Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce o limitativo del dominio, en la fecha en la que tenga lugar la constitución o transmisión”. Ahora bien, la hipoteca no es un derecho real de goce o limitativo del dominio sino un derecho real de los denominados de garantía o de realización del valor y su constitución no supone límite alguno de las facultades dominicales, sino afcción del inmueble hipotecado al cumplimiento de una obligación, de tal modo que los transmitentes -en su día deudores hipotecarios- mantuvieron el pleno dominio del terreno transmitido hasta el 22 de diciembre de 1986, fecha de la aceptación por el hoy apelante y dos más del remate inicialmente adjudicado, con la calidad de ceder a terceros, a la entidad crediticia rematante (sin perjuicio de los efectos*

que, por voluntad propia del obligado tributario personado, haya de atribuirse, forzosamente, en el aspecto citado, al Auto de 9 marzo 1988). Por tanto, la Caja de Ahorros Provincial de Alicante nunca fue propietaria del terreno transmitido, toda vez que postuló en la subasta en calidad de ceder el remate a un tercero -hoy apelante-, y así se deduce del Auto de adjudicación de fecha 9 marzo 1988, de tal modo que procede liquidar una sola transmisión a favor del citado cesionario, como así se verificó por el Ayuntamiento; y, estando conformes las partes en cuanto al momento final del período impositivo (como a continuación se matizará), procede también rechazar el presente motivo de impugnación, confirmando igualmente en este punto la sentencia apelada. Tal solución (que parte del hecho incontrovertible, admitido por el propio señor S. P., de que el devengo del impuesto y, por ende, la transmisión del dominio de la finca tuvieron lugar al tiempo del Auto de adjudicación de la misma a los cesionarios del remate, de fecha 9 marzo 1988) ha sido ya reiterada, en varias ocasiones, por esta Sección y Sala. En efecto, en Sentencia, tomada como módulo, de 15 julio 1991, se afirma ya que: Frente a la tesis iusprivatista de la enajenación forzosa judicial, para la que dicha enajenación se plasma en el acto complejo de la subasta judicial y la transmisión del dominio se opera en la fase posterior del otorgamiento de la escritura pública o del auto final confirmatorio de la resolución inicial por la que se aprueba el remate, mediante la traditio ficta, en aplicación de la teoría civil del título y el modo, la tesis procesalista, que se acepta por la Sala, convierte el acto judicial de la aprobación del remate (acta y/o resolución complementaria) en el eje central de todo el mecanismo procedimental conducente a la enajenación, de modo que el embargo, la tasación y subasta, por un lado, y el pago del precio, la liquidación o asunción de cargas y la entrega de bienes, por otro, son más bien, respectivamente, presupuestos o condiciones de ese acto o resolución, que condicionan, como tales, la validez o eficacia del mismo. Siendo así que, aparentemente, a consecuencia de la concepción iusprivatista que formalmente latía en la LECiv (supletoria, en cierto aspecto, de la Ley Hipotecaria), los efectos traslativos del dominio, que sólo pueden vincularse al acto judicial que los causa y actualiza u opera, parecían atribuirse, en el plano de su efectividad real [antes de la reforma introducida por la Ley 10/1992, de 30 abril]), al momento posterior del pago total del precio y de la traditio de la cosa enajenada, resulta evidente que estos "posterior" constituyen una verdadera y propia condición procesal; esta condición, de efectos análogos a los de la condición suspensiva del Código Civil, se infiere, sobre todo, del artículo 1533 de la citada LECiv, pues los artículos 1509 y 1514 (en la versión anterior a la de la Ley 10/1992) se limitan a describir el orden de los distintos elementos que integran el acto complejo de la enajenación forzosa (declaración de la voluntad judicial, consignación del precio, liquidación o asunción de cargas -si se trata de inmuebles- y entrega o escritura de venta de la cosa enajenada) y es el 1533 el que permite, a sensu contrario, fijar el momento de la transmisión, confirmatoria o formal, al disponer que la tercería de dominio sólo será admisible antes de que se consuma la venta o se otorgue la escritura. El otorgamiento de la escritura (o, en el caso del proceso judicial sumario del artículo 131 de la Ley Hipotecaria -,e, incluso, en la LECiv después de la reforma generada en la misma por la Ley 10/1992-, el auto final confirmatorio de la resolución inicial por la que se aprueba el remate) constituye, pues, una condición de eficacia del estricto acto procesal de enajenación forzosa; condición que no es resolutoria, sino suspensiva, de naturaleza análoga a la civil de tal carácter y regulada por el artículo 1114 del Código Civil, con la secuela de que, en principio, la adquisición de los derechos dependerá del acontecimiento integrante de la condición (en nuestro caso, la consignación del precio y la entrega ficta de la cosa), pero con el resultado definitivo de que, realizados estos dos actos, se entiende que el rematante adquirió el dominio de lo adquirido desde el día del acta o resolución judicial aprobatoria del remate, ya que los efectos de la ubicación condicional de dar, una vez cumplida la condición, se retrotraen al día de la constitución de aquélla, a tenor del artículo 1120 del Código citado. Y esto es así porque la LECiv, en su redacción original, al partir del principio civilista de que los actos de transmisión del dominio inmobiliario debían documentarse, en coordinación con lo dispuesto en la Ley Hipotecaria (actual artículo 3 de la misma), entendió, en sus artículos 1514 y 1533, que la

judicial de aprobación del remate como eje central de todo el mecanismo procedimental de la enajenación y de los demás actos, embargo, tasación, subasta, pago del precio, asunción de cargas y entrega de bienes; en definitiva, el devengo se produce en la fecha de la adjudicación del inmueble en la subasta pública judicial, y no en la fecha de la escritura notarial.

i) Donaciones

Donaciones: en el momento de la escritura que recogiese la aceptación de la donación del inmueble por parte del donatario¹⁹⁴. Por tanto, no habrá que

enajenación forzosa judicial sólo podía llevarse a cabo por medio de tal clase de documentos, con olvido de que hay otros susceptibles de instrumentalizar válida y eficazmente los actos traslativos del dominio y de que el acta o resolución judicial aprobatoria del remate reúne, por sí sola, todos los condicionantes necesarios, por su estructura formal, por las personas intervinientes y por su contenido material, para la plasmación en ese acto jurisdiccional de los dos elementos que, en el plano iusprivatista, integran el título y el modo de la adquisición del dominio. Tal solución no queda, en realidad, desvirtuada por el hecho de que, como acontece en este caso, el adjudicatario en la subasta (la Caja de Ahorros Provincial de Alicante acreedora) lo hiciese en calidad de ceder el remate a un tercero, pues, en tal clase de supuestos, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario cuando al mismo se le otorgue la escritura de venta por el deudor o por el Juez o cuando se dicte, en su favor y a su nombre, el auto aprobando definitivamente el remate y la adjudicación del inmueble subastado, en cuanto, perfeccionada y consumada la enajenación con la aprobación del remate y sucesiva o simultánea cesión del mismo (actos, los dos, realizados ante la presencia del Juez y bajo la supervisión del fedatario o secretario judicial), lo único que en tal momento queda por determinar, con la coetánea formalización de la transmisión dominical (pero con efectos retroactivos a aquel momento anterior de la aceptación de la cesión del remate), es la definitiva aprobación, por parte del Juez, del remate y de la cesión y/o adjudicación del mismo al tercero. (...). En consecuencia, y a tenor de todo lo razonado, en el presente caso no existe más que una sola transmisión, la de los deudores hipotecarios o del Juez al cesionario apelante, y, por ende, un solo devengo del Impuesto cuestionado. Y el período impositivo abarca, desde el año 1981, fecha de la adquisición anterior, hasta el momento de la transmisión actual, que, si bien es, dialécticamente, el de la aceptación de la cesión ante la presencia judicial, el 22 de diciembre de 1986, se pospone, por lo que al cesionario o sustituto del impuesto se refiere, y por su propia voluntad, al día 9 de marzo de 1988 (sin que esto último afecte, obviamente, a los intereses económicos de los deudores hipotecarios o contribuyentes, cuyo dominio sobre la finca subastada concluyó, en virtud de la tesis iusprocesalista sustentada por este Tribunal en torno a la enajenación judicial forzosa y a la naturaleza atribuida a la cesión del remate, en la fecha en que ésta se aceptó)».

¹⁹⁴ En el ámbito del ISD, sin embargo, la STSJ del País Vasco de 5-5-2014 (JUR 2014\233583) se aparta, en un supuesto concreto de donación, de esta exégesis: «lo que es un requisito del régimen de gestión del Impuesto sobre donaciones, esto es, la presentación en su caso del documento que deje constancia del hecho imponible no puede erigirse en obstáculo a al devengo del tributo producido, sin más, por la realización de ese hecho al margen de su forma de

esperar para exigir el impuesto a momentos posteriores. Estoy pensando en cuestión planteada en la STSJ de Galicia de 21-9-2005 (JUR 2006\137075), que analiza un supuesto de devengo, no del IIVTNU, sino del ISD, para el caso de una donación, pero que, debido al paralelismo con la temática de nuestro apartado, es perfectamente aplicable al ámbito en el que trabajamos; en definitiva, la recurrente pretendía que se retrasase el momento del devengo a la inscripción registral: *«No obstante lo argüido por la parte recurrente no procede estimar el presente recurso, habida cuenta de que si se defiende la inexistencia de hecho imponible porque la donación a que se hace referencia no se llevó a efecto y no ha sido inscrita en el registro de la propiedad, sin duda ello conlleva un radical desconocimiento no solo de la norma tributaria aplicable sino del mismo código civil, que en el art. 609 establece claramente que la propiedad y demás derechos reales se adquieren y transmiten por ley, donación, sucesión testada e intestada y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, por lo que resulta superfluo examinar si la donación es contrato o no, desde el momento que la jurisprudencia más reciente se sumó a la tesis contractualista de la donación, a cuyo tenor por tanto no cabe la menor duda que ha de tener la consideración y tratamiento de un contrato y así lo entiende de modo casi unánime hasta la doctrina moderna (sentencia del TS de 31 de julio de 1990); ergo al margen de que entre donantes y donatarios se transmitió el dominio del bien donado en fecha 7 de julio de 1995, deviene irrelevante a los fines del impuesto que haya accedido o no al Registro de la Propiedad, ya que por un lado la inscripción es declarativa y voluntario en vez de constitutiva y obligatoria en nuestro sistema registral, y por otro lado el hecho imponible del ISD es la transmisión gratuita e ínter Vivos y no la inscripción en registro»* (FD segundo).

j) Adquisiciones mortis causa

acreditación -no ad solemnitatem- además de que el artículo 43.1 b de la Norma Foral 3/1990 no se refiere solo al documento en que conste el negocio o contrato del que nazca la obligación tributaria sino a cualquiera relacionado con esos hechos; con lo cual sería suficiente a los efectos con la declaración por escrito del sujeto pasivo de haber adquirido el dinero prestado por condonación tácita del prestamista» (FD sexto).

Adquisiciones *mortis causa*: con el fallecimiento del causante. Se trata de otra cuestión más que pacífica, ya que la aplicación de la norma no ofrece la menor duda (arts. 657, 661 y 989 C. C.). Aun así, la jurisprudencia del TS ha sido abundante, en un principio fijando esta cuestión en el ámbito Civil y, ulteriormente, encargándose de la materia en el esfera del Derecho Tributario, dada, en ocasiones, la pretensión de los contribuyentes de situar el devengo en un momento posterior: v.gr, SSTS de 25-6-1965 (RJ 1965\3939), 12-3-1987 (RJ 1987\1435), 7-5-1990 (RJ 1990\3687) y 6-2-1999 (RJ 1999\1207), en la que el Alto Tribunal revelaba lo siguiente: «*No puede la Corporación aquí recurrente tomar como "dies a quo" del plazo de prescripción el de otorgamiento de la escritura de aceptación de la herencia -7 de mayo de 1982-, aunque sólo en el terreno de la hipótesis lo hiciera la sentencia impugnada, porque los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia -art. 989 del Código Civil- se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda, para, después de haber retrasado hasta dicha fecha inicio del cómputo del plazo prescriptivo, tomar el plazo de un año para presentar la declaración del Impuesto que señalaba el art. 97.2 b) del precitado Real Decreto 3250/1976 y, a partir de la finalización de éste, computar el de 5 años establecido por el art. 64 a) de la Ley General Tributaria. Ya se ha dicho con anterioridad que la prescripción tributaria ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, no, salvo disposición expresa de la ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o el devengo. Por eso mismo, se aplica al supuesto de autos la modificación producida en el art. 65 de la Ley General Tributaria por la Ley mencionada de 26 de abril de 1985 y no se computa el plazo prescriptivo desde el día del devengo del Impuesto de que aquí se trata como, en otro caso, sería lo correcto*» (FD quinto)¹⁹⁵.

¹⁹⁵ Innumerables las resoluciones de tribunales menores en los que se confirma lo dicho más arriba, no sólo por tratarse judicialmente la cuestión, sino por corroborarlo tácitamente, al fijar como fecha del devengo la del fallecimiento; por ejemplo, STSJ de Cataluña de 6-3-2002 (citada anteriormente), en la que el tribunal insiste en que en las transmisiones *mortis causa* (resumiendo sus fundamentos), se produce con el fallecimiento del causante y, por tanto, es intrascendente la mayor o menor complejidad de las operaciones particionales, ya que el inicio del cómputo del plazo para presentar la declaración es la fecha del devengo: «*Esta última conclusión no puede ceder por la circunstancia de la mayor o menor complejidad de las operaciones particionales, que, como también indica la sentencia de instancia, dio lugar a la estimación (por silencio administrativo) de la solicitud de prórroga. Tales pronunciamientos del juez de instancia han de ser ratificados íntegramente por esta Sala, sin que puedan compartirse las alegaciones de la apelación pretendiendo distinguir entre los efectos del devengo*»

7.2.2. Constitución o transmisión de derechos reales de disfrute

En los supuestos de constitución o transmisión de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles, cuando tenga lugar dicha constitución o transmisión. Por tanto, tendremos que estar a las reglas aplicables en cada caso, con especial atención a aquellos derechos, como el de superficie, en los que la inscripción tiene naturaleza constitutiva del mismo.

7.2.3. Contratos sujetos a condición

En cuanto a la calificación y efectos de las condiciones (y al margen de lo dicho ya con respecto a esta cuestión en el apartado dedicado a las adjudicaciones sujetas en los procesos de reparcelación -6.2.1.-), el art. 109. 4 TRLRHL dispone: «En los actos o contratos en que medie alguna condición, su

(fallecimiento) y del pago (operaciones particionales), que desconocen los explícitos mandatos del art. 111.2 LHL: La declaración (y, en su caso, la autoliquidación, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante dentro de los mismos plazos: art. 111.4 LHL) deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses, prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo» (FD tercero); STSJ de Madrid de 6-4-2002 (JUR 2003\161247), donde se hace un buen repaso de la -en ese momento- normativa aplicable: «De otro lado, la determinación del momento del fallecimiento como el de la producción de los efectos derivados de las transmisiones "mortis causa" respecto del impuesto ahora enjuiciado no ofrece dudas al hilo de lo dispuesto en el artículo 110.1.a) de la Ley 39/1.988 de 28 de Diciembre de regulación de Haciendas Locales (anteriores artículos 95.1.a del Real Decreto 3250/1.976 de 30 de Diciembre sobre desarrollo de la Ley 41/1.975 en materia de ingresos de las Corporaciones Locales, y 351.1.a del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1.986 de 18 de Abril), en relación con el artículo 657 del Código Civil sin que (...) quepa tomar la fecha del otorgamiento de la escritura de aceptación de la herencia porque los efectos de la misma se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona de quien se hereda (artículo 989 del Código Civil)» (FD tercero); STSJ de Madrid de 3-7-2014 (JUR 2014\242134), en la que se expone en su Fundamento de Derecho tercero: «El devengo se produce el 18/01/08, fecha de transmisión del inmueble, tomándose como fechas de adquisición el 02/08/83, fecha de fallecimiento del padre, respecto a la porción del inmueble adquirida por la herencia del padre; y el 29/01/2005, fecha de fallecimiento de la madre, respecto a la porción del inmueble procedente de la herencia materna (...); y la SJCA 25-2-2014 (JUR 2014\131683), que asimila -como debe de ser- la regulación del IIVTNU y del ISD: «Por otro lado, las leyes tributarias, la del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en particular, se atiende en la fijación del devengo del impuesto al momento del fallecimiento del causante, y, acorde con ello, su Reglamento sitúa el momento de presentar las declaraciones-liquidaciones por el impuesto, en los casos de adquisiciones por causa de muerte, una vez transcurridos seis meses contados desde el día del fallecimiento del causante (artículo 67), coincidente con lo que previene a efectos del Impuesto que aquí nos ocupa el artículo 111.2.b) LHL, coincidencia debida a que el legislador considera idéntico el momento del devengo en ambos impuestos y, por tanto, éste no puede ser otro que el del fallecimiento del causante, que es aquel en el que, en las transmisiones "mortis causa" se entiende producida la transmisión» (FJ tercero).

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»¹⁹⁶. Sin embargo, en esta parcela de los contratos existen

196 La STSJ de Madrid de 23-10-2002, mencionada más arriba, explicaba: *«De este precepto se infiere que si el contrato (...) estuviese sometido a condición suspensiva o resolutoria que esta Sala, con carácter prejudicial, no aprecia de la lectura de la escritura pública de compraventa, habría que haber acudido igualmente a la Jurisdicción civil para que así lo declarase»* (FD cuarto). La STSJ de Andalucía –Sevilla- de 12-6-2000 (JUR 2001\75150) declaraba la irretroactividad de los efectos de las condiciones suspensivas y confirmaba el momento de la transmisión con el cumplimiento de la condición, tomando como dies a quo para el cómputo del período de generación el de la fecha de la escritura que recoge el cumplimiento de la condición: *«Son antecedentes de hecho a tener en cuenta en la resolución del presente pleito los siguientes: a) La actora acordó la compraventa con Pórtico Inmobiliaria S.A., Thiazzy y Wesson Brack, S.A., Konz Iberica, S.A. y Señores G. M. de sus participaciones en la Junta de Compensación de la Unidad de Actuación U.A-NO-9 "El Fontanal" en Sevilla. b) El contrato de compraventa se elevó a escritura pública el 29 y 30 de noviembre de 1994, y en las tres escrituras se recogía como condición suspensiva del contrato de compraventa a la aprobación definitiva e inscripción en el Registro de la Propiedad del Proyecto de Compensación por el Ayuntamiento de Sevilla. c) Cumplida la condición suspensiva, las partes procedieron a otorgar escritura pública de consolidación de la compraventa el 31 de agosto de 1995. d) Edificados los solares, la actora procedió a enajenar diversos inmuebles de la Urbanización construida practicando las correspondientes autoliquidaciones donde computó como fecha de transmisión inicial la de 31 de agosto de 1995. El Ayuntamiento consideró inexacta dicha fecha y emitió declaraciones complementarias tomando como fecha de transmisión el 29 y 30 de noviembre de 1994 al estimar la retroacción de los efectos de la compraventa conforme al artículo 1.120 del Código Civil. (...) La cuestión a resolver es si procede o no la retroacción del momento de la transmisión de los solares al de la cesión condicionada de las participaciones en la Junta de Compensación. Nos dice el artículo 110-4 de la Ley de Haciendas Locales que regula el momento del devengo, "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 fuera suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla"; por su parte el apartado 1.a) establece que el impuesto se devenga cuando se transmita la propiedad del terreno .. en la fecha de la transmisión. Conforme al C c la condición fue calificada en las escrituras de 29 y 30 de noviembre de suspensiva. El artículo 1.114 del Código Civil fija los efectos de las obligaciones condicionales "la adquisición de los derechos, así como la resolución o pérdida de los ya adquiridos, dependerán del acontecimiento que constituya la condición. En el presente supuesto la aprobación definitiva e inscripción del Proyecto de Compensación constreñía a ambas partes contratantes al cumplimiento total (consumación) del contrato mediante el otorgamiento de la correspondiente escritura de compraventa. Esta segunda escritura de compraventa pone de manifiesto la voluntad de los contratantes sobre el momento de la consumación de la compraventa, a partir del cual despliega sus efectos que impide la retroacción automática prevista en el artículo 1.120 del Código Civil cuya interpretación literal ha llevado al Ayuntamiento a practicar las liquidaciones complementarias. (...) El hecho imponible del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de Naturaleza Urbana grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se pongan de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos, por tanto del devengo se produce con la transmisión de la propiedad (o entrega de la cosa), y ésta no tuvo lugar hasta que se consumó la compraventa por escritura de 31 de agosto de 1995 en la que se produjo la tradición efectiva de la finca, puesto que antes de la aprobación del Proyecto de Compensación la entrega era materialmente imposible, al estar aportados los terrenos a la Junta de Compensación. (...). Por otra parte la remisión que efectúa el apartado 4 del artículo 110 de la L.H.L. al C c se refiere a la calificación de la condición no a sus efectos que en todo caso y conforme a la doctrina jurisprudencial expuesta no pueden ser retroactivos respecto a la entrega de la cosa, de ahí que*

diferencias, con la regulación prevista en TPO, en lo que se refiere al pacto de reserva de dominio. El art. 2.3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se califica como condición resolutoria y no suspensiva la cláusula de reserva de dominio hasta el total pago del precio convenido (en sintonía con la regulación del IVA – art. 75.Uno.1º Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido-), entendiendo, conforme a lo dispuesto en el art. 2.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que la existencia de condición resolutoria no suspende la liquidación. Sin embargo, en el ámbito del IIVTNU se infiere que el aplazamiento en el pago con reserva de dominio aplaza el devengo, calificando, por tanto, la condición como suspensiva. A este respecto, quizá sean reveladoras las palabras de la STSJ de Castilla de 12-12-1995 (JT 1995\1624), en la que para una compraventa mediante documento privado, en el que se acuerda el bien a transmitir y el precio aplazado, donde se estipula que la perfección de la venta no se realizará hasta que no se abone el último plazo, el tribunal resuelve que la perfección de la compraventa se produjo en el momento de la firma del documento, pero la

el propio precepto establezca que no se liquidará el impuesto hasta que la condición se cumpla porque es la que determina el momento de la adquisición del derecho de propiedad y por tanto de la transmisión. Debemos por tanto estimar el presente recurso y anular las liquidaciones complementarias al ser correctas las autoliquidaciones presentadas por la actora que fijan como fecha de inicio del período impositivo -de nuevo, vemos como erróneamente se denomina “período impositivo” a lo que realmente es el período de generación del incremento gravado- el 31 de agosto de 1995 cuando mediante escritura pública se consumó la compraventa con la transmisión de la propiedad » (FJ segundo, tercero, cuarto y quinto; el subrayado es mío). Este tema de las condiciones en los contratos también ha sido tratado en el ámbito administrativo: la DGT, en Consulta vinculante núm. V1296/12, ya citada, disponía: «Se resuelve un contrato de permuta suscrito entre el consultante y una entidad mercantil, que tenía por objeto la cesión de una finca propiedad de aquel a éste, obligándose éste último a demoler y construir un edificio de nueva planta sobre la citada finca y posteriormente ceder a aquel varios de los inmuebles objeto de construcción. De todo lo anterior se desprende que procede la devolución del IIVTNU pagado por el consultante ya que se ha producido la resolución judicial del contrato de permuta, efectuándose la citada devolución de acuerdo con los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 109 del TRLRHL. Es más, en el caso planteado no hubiera sido necesaria la resolución judicial para que procediera la devolución del IIVTNU, ya que en el contrato descrito media una condición resolutoria, de tal forma que, de acuerdo con el apartado 4 del citado precepto 109 del TRLRHL, el cumplimiento de dicha condición origina la oportuna devolución».

transmisión del bien se produjo en el momento en que finalizó el pago del precio¹⁹⁷.

¹⁹⁷ Concretamente, se expresaba el Tribunal en los siguientes términos: «*Obra en el expediente un contrato suscrito entre la “Caja de Ahorros de Ronda” y don Pedro S. M. que las partes denominaron como de adjudicación de vivienda con promesa de venta, y que está fechado el 24 de marzo de 1976. En dicho documento se hace referencia a que la “Caja de Ahorros” era propietaria del piso 4.º B de la calle Bernardo Mulleras núm. 2 de Ciudad Real y se comprometía a vender la citada finca al señor S. bajo determinadas estipulaciones entre las que se recogía que el precio fijado sería de 3.050.000 pesetas que se habría de terminar de pagar en 1982 y que hasta ese momento no se perfeccionaría la venta ni pasaría el inmueble de referencia al patrimonio del adjudicado. En nombre de la Entidad Bancaria suscribió el contrato don Juan de la R. M. en calidad de Director General de la misma, falleciendo el 24 de octubre de 1984, como también lo hizo el adquirente señor S. M. en 1989, tras lo cual se elevó el 30 de agosto de 1993 a escritura pública por “Unicaja”, entidad en la que se había fusionado la “Caja de Ahorros de Ronda”, y los herederos del adquirente, el contrato privado de compraventa. El Ayuntamiento de Ciudad Real gira liquidación a la entidad actora en enero de 1993 por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos gravando la transmisión del inmueble al que se ha hecho referencia por importe de 230.367 pesetas que se recurre en reposición invocando la prescripción de la deuda tributaria al entender que, de acuerdo con el art. 1227 del Código Civil que establece que la fecha de un documento privado se computará respecto al tercero desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, el momento del devengo se produjo en 1984 cuando falleció el Director de la “Caja de Ahorros”. Los argumentos esgrimidos por la Corporación demandada para oponerse a las pretensiones actoras son variadas pues por un lado en la desestimación del recurso se toma como fecha de transmisión la del 7 de agosto de 1989 en que tiene entrada en la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha escrito de los herederos del señor S. a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aduciendo que no se puede tomar la fecha del fallecimiento de don Juan de la R. ya que su intervención en el contrato no se produjo en nombre propio sino por representación de la entidad reclamante. Por otro lado, en la contestación a la demanda parece que el Ayuntamiento de Ciudad Real estimó que no puede entenderse operada la transmisión sino hasta el momento en que se documentó en escritura pública el contrato privado, esto es, 1993, porque considera que hasta entonces no habría existido la tradición necesaria para la perfección del contrato. Tanto la actual Ley de Haciendas Locales en su art. 110, referido al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, como la legislación anterior recogida en el art. 358.2 del Texto Refundido de disposiciones vigentes en materia de Régimen Local en cuanto al Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, determinan que el devengo del impuesto se produce en el momento de la transmisión del terreno o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio. La búsqueda de esa fecha será necesaria pues de su constatación dependerá la posibilidad de exigir por la Administración la correspondiente deuda tributaria cuando el que es considerado sujeto pasivo alegue la prescripción contemplada en el art. 64 de la Ley General Tributaria, por el transcurso de más de cinco años desde el momento de la transmisión hasta que se practica la liquidación. Esa es la cuestión suscitada en los presentes autos donde contamos con un documento privado que las partes denominan contrato de adjudicación y promesa de venta en el que se plasma el acuerdo de voluntades de la “Caja de Ahorros de Ronda” y el señor S. por el que la primera vende a ésta un inmueble de su propiedad estipulándose el precio a pagar por el mismo. No resulta muy acertada la cláusula VI del contrato cuando establece que la perfección de la venta no se realizará hasta en tanto no se abonara la totalidad del precio aplazado, que en la cláusula I se fijó en septiembre de 1982, y por tanto no pasaría el inmueble de referencia al patrimonio del*»

7.2.4. Nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato

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 firme¹⁹⁸, entendiéndose que existe

adjudicatario, y ello porque esa redacción choca con lo dispuesto en el art. 1450 del Código Civil que dispone que la venta se perfecciona entre comprador y vendedor y será obligatorio para ambas si hubieran convenido en la cosa objeto del contrato y en el precio, aunque ni la una ni el otro se hubieran entregado. Hay que entender por tanto que la perfección de la compraventa se produjo en el momento de la firma por los contratantes del documento en que se recogía su acuerdo acerca de la transmisión de un objeto cierto por un precio asimismo cierto, pero que la transmisión del bien, la traditio subsiguiente al contrato que nuestro Derecho Civil exige para que opere la transmisión, no se produjo hasta 1982 en que se finalizó el pago del precio y en ese momento se entiende efectuada la compraventa por la estipulación que en ese sentido consensuaron las partes. Con ello se salva el argumento sostenido por el Ayuntamiento de Ciudad Real en su contestación a la demanda, y resta por dilucidar la fecha que puede ser tenida como cierta del documento privado en que se contiene el contrato mencionado. El art. 1227 del Código Civil en este punto establece que la fecha de un documento privado no contará respecto de terceros sino desde el día en que, entre otros supuestos, se sucediera la muerte de cualquiera de los que lo firmaron. En ese sentido hay que señalar que lo que le importa al Código Civil es que la fecha adquiera certeza y para ello en vez de determinar el concepto de tal, lo que hace es recoger una serie de hechos a cuya realización se subordina la consideración de la fecha como cierta entre los que se encuentre el fallecimiento de quien, como persona que estampa su firma, intervino en el contrato, sin perjuicio de señalar que la más moderna jurisprudencia considera incluso que no son esos los únicos elementos probatorios admisibles a esos efectos sino que cabe también acreditar una fecha anterior por medios diferentes de los ahí enumerados. De acuerdo con esta tesis resulta irrelevante el título por el que el firmante fallecido estampe su firma, careciendo de trascendencia que lo haga en su nombre propio o como representante de un contratante pues lo decisivo es que el momento de su muerte opera como el último a partir del cual nada pudo ser suscrito por él, y en consecuencia, todo documento en que aparece su firma sin ser tachada de falsedad, es anterior a la fecha del óbito. En el presente caso por tanto el 24 de octubre de 1984, día en el que muere uno de los firmantes, ha de ser tenida como fecha límite a tener en consideración a efectos del inicio de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar. Habiéndose concertado la operación en documento privado, y por tanto la prescripción de la deuda tributaria es clara al haber transcurrido con creces hasta 1993 el plazo de 5 años concedido por el art. 64 de la Ley General Tributaria» (FD primero, segundo y tercero).

¹⁹⁸ El citado plazo debe entenderse referido a cuatro años, que es el plazo de prescripción establecido en la vigente Ley General Tributaria (art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

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 (art. 109.2 y 3 TRLRHL)¹⁹⁹.

¹⁹⁹ La STSJ de Madrid de 23-10-2002, ya examinada, interpreta esta norma: «*De este precepto se infiere que si el contrato de compraventa es nulo, se ha resuelto o rescindido, tendrían que haberlo declarado así los Tribunales Civiles por Sentencia firme, si se ha dejado sin efecto de común acuerdo por las partes contratantes, estaba sujeto al IIVTNU*» (FD cuarto). Sobre el particular se pronuncia también la STS 13-06-2012 (RJ 2012\6716), desestimando el pago por parte de la demandada del IIVTNU, más intereses, en un supuesto de resolución de contrato en el que no cabe devolución por parte de la Administración: «*Por los demandantes se solicitó la resolución de los contratos de compraventa formalizados con la demandada, lo que les fue concedido por el Juzgado de Primera Instancia y confirmado por la Audiencia Provincial, al entender que el retraso era significativo y por no haberse podido conseguir la calificación de apartamento turístico. La demandada fue condenada a la devolución del principal, e impuestos abonados más los intereses desde la sentencia, unido ello, en concepto de indemnización, a la aplicación del IPC de Canarias a la cantidad que percibió la vendedora de los compradores, desde el otorgamiento de la escritura hasta la sentencia. Al demandante se le obliga a devolver el "importe de las rentas percibidas (...) más sus intereses legales". No se estimó la petición que se hizo en las demandas tendente a que se condenase a la demandada a asumir los gastos notariales y/o registrales que se deriven de las resoluciones de las compraventas litigiosas, así como aquellos impuestos que puedan derivarse de las mencionadas resoluciones (ITPAJD y IIVTNU), y ello porque ambas sentencias lo consideraron condenas de futuro. Igualmente pedía los intereses legales desde la interposición de la demanda y el incremento de la indemnización concedida*» (FD primero; la cursiva es mía). La Administración responde aplicando el precepto citado en la Consulta vinculante de la DGT núm V1296/12, citada más arriba, donde se reconocía la devolución del IIVTNU en un caso de incumplimiento en un contrato de permuta: «*Se resuelve un contrato de permuta suscrito entre el consultante y una entidad mercantil, que tenía por objeto la cesión de una finca propiedad de aquel a éste, obligándose éste último a demoler y construir un edificio de nueva planta sobre la citada finca y posteriormente ceder a aquel varios de los inmuebles objeto de construcción. De todo lo anterior se desprende que procede la devolución del IIVTNU pagado por el consultante ya que se ha producido la resolución judicial del contrato de permuta, efectuándose la citada devolución de acuerdo con los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 109 del TRLRHL*».

VIII. BASE IMPONIBLE

8.1. Ideas preliminares: sistema de estimación objetiva para su determinación. Parámetros para su cálculo

Ya sabemos que el cálculo del incremento de valor o base imponible se realiza a través de un sistema de estimación objetiva²⁰⁰, que descansa sobre los siguientes parámetros:

²⁰⁰ Se trata de un sistema -como vimos- que introdujo la Ley 39/1988, de 28 de diciembre y que ha planteado problemas en relación a la regulación anterior; en concreto, en el tránsito de una a otra (y que, desde luego, puede seguir planteándolos). Nos estamos refiriendo al supuesto en el que las personas jurídicas, por expreso mandato de los arts. 350.1.º.b, 351.1.º.b y 359.4.º del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (que regulaba el IIVTNU con antelación a la Ley 39/1988), hubieran pagado la denominada «Modalidad Decenal» a cuenta de la liquidación que se girase en el momento de la efectiva transmisión del terreno y que dicha transmisión se produjese imperando el nuevo sistema, previsto en la Ley 39/1988, con entrada en vigor el 1 de enero de 1990 (que, como sabemos, esencialmente, es el mismo que el establecido por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), donde no se prevé la deducción del citado «pago a cuenta», ya que éste pertenece a una regulación del impuesto distinta a la actual, ya derogada. En definitiva, dejan de tener el carácter de «a cuenta» y no pueden, pues, descontarse cuando, después de la fecha citada, se produzca la enajenación de los terrenos, con evidente perjuicio de la persona jurídica transmitente, que, además de haber abonado en su día la modalidad decenal, deberá pagar, al tiempo de la transmisión, la cuota total e íntegra del nuevo impuesto, correspondiente al período transcurrido desde la adquisición o anterior transmisión. La solución nos la da el Tribunal Supremo [recogiendo lo ya perfilado en las SSTs de 8-10-1994 (RJ1994\7568); 15-02-1995 (RJ 1995\1018) y 27-09-1996 (RJ 1996\6670)], que fija la doctrina aplicable a este específico problema en la STS de 4-06-1998 (RJ 1998\6007), describiéndolo en el Fundamento de Derecho cuarto: «Esta Sección y Sala tiene reiteradamente adoctrinado que "el Arbitrio de Plus Valía, en su específico concepto de Tasa de Equivalencia, regulado, en un principio, en los artículos 510, 513, 517.a) y 518.1.a) de la Ley de Régimen Local de 1955 y 108 y 109 del Reglamento de Haciendas Locales de 1952, sufrió una sustancial modificación, con el nuevo nombre de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, Modalidad Decenal, en el sistema entronizado por la Ley de Bases 41/1975, de 19 de noviembre, y por el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, y, después, por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, pues en el grupo normativo de los años 1952-1955 la liquidación de la Tasa de Equivalencia era definitiva, atemperada al tipo de gravamen general (que no podía exceder del 25% y había de graduarse en función del tanto por ciento que representaba el incremento de valor) y cerraba o interrumpía, decenalmente, el período impositivo (de modo que, cuando la persona jurídica contribuyente de la citada Tasa transmitía a otra persona, natural o jurídica, el mismo terreno del que era titular, el período impositivo que había de tenerse en cuenta para el arbitrio municipal que generaba tal transmisión era el comprendido entre el último y precitado vencimiento de la Tasa de Equivalencia a cargo de la entidad transmitente y la fecha de la transmisión actual), y, por el contrario, en el segundo grupo normativo (aplicable entre el 1 de enero de 1979 y el 1 de enero de 1990, fecha de la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, a tenor de su Disposición Transitoria Quinta.1), según los artículos 87.1.b, 88.1.a y b, 91.1.a, 95.1.c, 96.4 y 97.2.a del Real Decreto 3250/1976 y los paralelos artículos 350.1.b, 351.1.a y b, 354.1.a, 358.1.c, 359.4 y 360.2.a del Real Decreto Legislativo 781/1986, la

liquidación de la Modalidad Decenal del Impuesto es provisional, a cuenta de la que se gire cuando se produzca la efectiva transmisión del terreno y sujeta a un tipo de gravamen no superior al 5% (de modo que, además, el hito inicial del período impositivo correspondiente al Impuesto aplicado a la transmisión no es el del devengo-liquidación de la Modalidad Decenal sino el de la transmisión anterior o el de la adquisición del inmueble por la persona jurídica que es su actual titular -período nunca superior a 30 años-). Con la segunda de esas dos regulaciones se pretendió y consiguió que personas físicas y jurídicas tuviesen un trato en cierto sentido igual: que se les gravase el incremento del valor habido ente la adquisición y la transmisión del terreno. Se seguía considerando, sin embargo, la especialidad que tenían las personas jurídicas respecto al Impuesto (en cuanto al transcurso de grandes períodos de tiempo sin que las mismas enajenasen el terreno), pero no incrementando su tributación sino exigiéndoles cada diez años un anticipo a cuenta de lo que debían de pagar cuando transmitiesen el terreno. Pero tal situación ha sido modificada, radicalmente, con la entrada en vigor, el 1 de enero de 1990 (por lo que al Impuesto ahora controvertido se refiere -al que se le ha dado el nuevo nombre de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana-), de la Ley, ya citada, 39/1988, de 28 de diciembre, que, no sólo contiene una regulación sustancialmente diferente de la modalidad ordinaria sino, que ha suprimido la llamada Modalidad Decenal. Al respecto se dice, en la Disposición Transitoria Quinta de dicha Ley, que el nuevo Impuesto comenzará a exigirse -o sea, entrará en vigor- a partir del día 1 de enero de 1990 y que, hasta tal fecha, continuará exigiéndose el Impuesto anterior, con la concreción, además, de que, a estos efectos, el período impositivo de la Modalidad Decenal del artículo 350.1.b del Real Decreto Legislativo 781/86 finalizará, en todo caso, de no haberlo hecho antes, el 31 de diciembre de 1989, aunque no se hubieran cumplido los diez años (produciéndose, por consiguiente, en dicha fecha, el devengo por esta Modalidad). En tal Disposición Transitoria, sin embargo, no se establece nada en relación a la perdurabilidad, una vez vigente el nuevo Impuesto, del carácter de "a cuenta" de las cantidades pagadas o que se hayan de pagar (hasta el 31 de diciembre de 1989) por la Modalidad Decenal; sin que, en la regulación del nuevo Impuesto, exista, tampoco, norma alguna que ampare tal deducción». Y dicho esto, resuelve en el Fundamento de Derecho quinto: «Lo que, en el problema y tema que analizamos, ha hecho la jurisprudencia no es crear una deducción inexistente sino interpretar - y, en cierto modo, integrar- el conjunto del sistema tributario de forma que no se viole el principio constitucional que prohíbe su alcance confiscatorio (artículo 31.1 de la Constitución). Pues lo cierto es que una misma plus valía, la generada durante el período abarcado por la liquidación de la Modalidad Decenal, ha sido gravada por dicha modalidad, entre 1967 y 1989, y, después, por el vigente Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Dichas dos liquidaciones constituyen una duplicidad de pago y de ingreso, respectivamente, para el sujeto pasivo y para la Administración, es decir, un empobrecimiento y un enriquecimiento injustificados. Y permitir tales resultados en razón a que aparentemente falta una habilitación expresa de una norma legal es dar un alcance confiscatorio al sistema tributario, con violación de lo prevenido en el artículo 31.1 de la Constitución». Esta doctrina ha sido ratificada por el Tribunal Supremo con posterioridad: v. gr., en las SSTs de 8-07-2000 (RJ 2000\4714) y de 21-10-2000 (RJ 2001\928), añadiendo, ésta última, algún detalle interesante sobre la cuestión: «Una cosa, por tanto, es la entrada en vigor del nuevo régimen y otra el período impositivo al que ha de aplicarse y que no puede reducirse al computable desde el 1 de enero de 1990, pues, aunque ninguna norma diga expresamente que han de tenerse en cuenta los años anteriores a la Ley ahora vigente en el cálculo del período impositivo al que se aplique el impuesto en su régimen actual, ése es el único sentido lógico en la interpretación de la Disposición Transitoria Quinta, que prevé el vencimiento anticipado en el caso de la modalidad decenal (y en Madrid y Barcelona en la de la Tasa de Equivalencia) aunque no se cumpla el período decenal, devengos y pagos que en todo caso serán deducibles en la posterior aplicación del nuevo sistema (lo que sería absurdo si no se partiera de la base de que éste recaerá sobre todo el tiempo transcurrido desde la anterior transmisión)» (FD tercero). Esta Modalidad

- Valor del terreno en el momento del devengo del impuesto²⁰¹.

Decenal ha planteado problemas a la Administración que, sin cumplir con lo dispuesto en la Disposición Transitoria Quinta de la Ley 39/1988 (practicar liquidación, a 31 de diciembre de 1989, “por el número de años que hayan transcurrido del decenio en curso”), ha visto cómo iba prescribiendo el derecho a determinar la cuota del IIVTNU en su liquidación decenal para las personas jurídicas, solventando esta situación de la manera más burda: incluyendo en el período de generación del incremento de valor de los terrenos (denominado, erróneamente, por el legislador y la jurisprudencia como “período impositivo” -ya sabemos que se trata de un impuesto instantáneo-) el plazo no liquidado en la última liquidación de la Modalidad Decenal. Sobre la prescripción de estas liquidaciones decenales que por imperativo de la Ley tuvieron que practicarse en su momento, la STSJ de Andalucía (sede Sevilla) de 14-06-1999, en su Fundamento de Jurídico primero hace la siguiente consideración: *«El motivo del recurso que puntualiza la demanda se refiere a aquel apartado de las liquidaciones tributarias en donde se hizo constar como fecha del comienzo del período impositivo el 10 de Enero de 1.975 (F 3 y 10 del Expd Atvo) y tiene toda la razón la demandante cuando afirma que en la liquidación se ha infringido la Disposición Transitoria 5ª de la Ley nº 39/88 de Haciendas Locales que especifica que el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, epígrafe bajo el que se giran las liquidaciones recurridas, comenzará a exigirse el 1 de Enero del 90. Respecto al impuesto procedente ya derogado del Impuesto Municipal sobre el incremento del valor de los terrenos en su modalidad de las personas jurídicas (modalidad b) del art. 350-1 del RDI 781/86 finalizará en todo caso el 31-12-89 aunque no se hubiera cumplido los diez años, produciéndose por consiguiente en tal fecha al devengo de esta modalidad; en ese momento se practicará la correspondiente liquidación por el número de años que hayan transcurrido del decenio en curso. La claridad del precepto hace innecesaria aclaración alguna. El Ayto tuvo y debió hacer la liquidación en 31-12-89 del tiempo transcurrido del último decenio»* (el subrayado es mío). Este tribunal también se dedica a la cuestión en la STSJ de Andalucía de 7-02-2001 (núm. de Recurso 1038/1997), resultando en esta ocasión mucho más palmario: *«Queda por resolver una última cuestión que es la relativa al modo en que se debieron girar las liquidaciones. Reconoce la demandada que el período liquidado es el comprendido desde diciembre de 1.985 a abril de 1.992 y continúa afirmando que por ello se debió de girar una doble liquidación. Una por la tasa decenal y otra desde enero de 1.990 a abril de 1.992. Sin embargo justifica que no se practicara la liquidación decenal "al faltar datos identificatorios y cualificativos del suelo", lo que no impide que caducara el derecho impositivo de acuerdo con lo que dispuso la disposición transitoria quinta de la Ley 39 de 1.988. Sin embargo, en el caso de Autos, las liquidaciones giradas lo fueron sin sujetarse al derecho vigente en el momento del devengo del impuesto. Las liquidaciones que la Corporación pudo girar tenían que comprender el periodo de 1 de enero de 1.990 a abril de 1.992. La Corporación Municipal debió de practicar una liquidación que abarcase desde diciembre de 1.989 hasta el 31 de diciembre de 1.989 como debió hacer con carácter general a todas las personas jurídicas que fuesen titulares de bienes sujetos al impuesto. Como no lo hizo así no puede ahora girar liquidación en la que incluya aquel periodo; la liquidación correcta debe hacerse bajo el nuevo impuesto y desde el enero de 1.990 al mes de abril de 1.992. Tampoco puede ya girar la liquidación que en su día pudo practicar puesto que su derecho hacerlo ha prescrito»* (FD quinto)

²⁰¹ Y este es el punto de partida para la determinación de la base imponible desde que lo estableciera así la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Aun así, todavía existe alguna resolución del Tribunal Supremo negando cualquier tipo de modificación de este factor para la determinación de la base imponible, auspiciada por la pretensión de los contribuyentes de alterar dicho valor con mejoras realizadas en el terreno o incluso con la exclusión del terreno o parte del mismo que deba de cederse gratuitamente a los ayuntamientos, todo ello, sin duda, inspirado en la regulación anterior del impuesto, en la que la

base imponible se determinaba por la diferencia entre el valor corriente en venta del terreno al comenzar y al terminar el período de imposición. Me estoy refiriendo a lo dispuesto en el art. 355.4 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que disponía que *«El valor inicial así determinado se incrementará con: a) El valor de las mejoras permanentes realizadas en el terreno sujeto durante el período de imposición y subsistentes al finalizar el mismo (...)*» y lo establecido en el art. 356 de la citada norma: *«En el cómputo de las superficies de los terrenos sujetos al Impuesto no se incluirán las que deban cederse obligatoria y gratuitamente al Ayuntamiento o, en su caso, al órgano urbanístico competente, así como tampoco las que hayan de cederse obligatoria y gratuitamente en concepto del 10 por 100 del aprovechamiento medio del sector, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana»*. La referida resolución es la STS de 3-10-2008 (RJ 2008\5615), que resuelve recurso de casación en interés de ley interpuesto contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº1 de Barcelona (recurso nº 643/2005), que anuló una liquidación del IIVTNU, a fin de que la Administración demandada practicase una nueva, tomando en cuenta, en la fijación de la base imponible, la «necesaria deducción» de las cantidades que la recurrente solicitaba, referidas a los gastos de urbanización de la parcela. En el Fundamento de Derecho tercero, el Tribunal Supremo resuelve el asunto: *«son varias las razones que concurren para la declaración de improcedencia del recurso de casación. En primer lugar, la Sentencia reconoce que conforme al artículo 107 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, "la base imponible deberá quedar determinada por el valor catastral de los bienes objeto de la transmisión vigente al tiempo del devengo ...". También se reconoce que esta Sala, en la Sentencia de 20 de diciembre de 2004, "ya destacó la relación existente entre el valor catastral de los terrenos urbanos y la fijación de la base imponible del Impuesto del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los mismos, con cita de su sentencia de fecha de 18 de octubre de 1996, dictada en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 5046/1994, en la que se explicaba que conforme al artículo 108.3 de la Ley de Haciendas Locales de 1988, referido a la base imponible y cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles." Es cierto que posteriormente la sentencia recurrida acoge un posible criterio de "paliar la rigidez de la Ley en aras de la equidad, cuando el incremento del valor de los terrenos que constituye la razón de ser del tributo, se debe en todo o en parte, al esfuerzo del propietario". Sin embargo, este criterio es aislado y no susceptible de generalización, como lo demuestra el hecho de que la propia recurrente aporte cuatro sentencias de Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona, que bajo el mismo supuesto mantienen la doctrina contraria. Pero es que además, no es que solo se aporten junto al recurso cuatro sentencias de Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona. Es que en el propio recurso se nos dice que a pesar de que "desde hace más de quince años, durante los cuales se han producido infinidad de hechos impositivos gravados y liquidados y podemos suponer que prácticamente en todos ellos se había producido alguna mejora permanente en la finca durante el período de generación de la plusvalía", sólo se han podido localizar dos sentencias, ambas del Tribunal Superior de Justicia de Murcia que tratan del asunto y en ambos casos denegando la posibilidad de reducción que ahora se concede en la recurrida (...). Por último, asiste la razón al Abogado del Estado cuando con buen criterio, afirma, tal como antes se expuso, que lo que se pretende con el recurso no es que el Tribunal Supremo sancione una determinada interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, sino añadir al precepto una prevención negativa, lo que únicamente puede hacerse por el legislador y no por el órgano jurisdiccional»* En cuanto a las sentencias del Tribunal Superior de Justicia que cita el Tribunal Supremo en el Fundamento de Derecho reseñado, se trata de la STSJ de Murcia de 9-05-2000 (JUR 2000\180654), que en su Fundamento de Derecho cuarto señala: *«Por último, dice el recurrente que no se han tenido en cuenta las mejoras hechas ni las cesiones gratuitas realizadas al Ayuntamiento. En cuanto a las mejoras hemos de decir que la*

- Número de años de generación del incremento, es decir, número de años transcurridos desde el devengo anterior.
- Coeficiente anual de incremento aprobado por la Ordenanza Fiscal reguladora del impuesto en cada Municipio²⁰².

regulación del impuesto no establece mecanismo alguno para la deducción de las mejoras realizadas por el propietario ni tampoco los correspondientes modelos de hojas de declaración, autoliquidación o liquidación, por tanto, no compartimos la tesis del recurrente de la deducción, por su falta de apoyo legal, debiendo también resaltar por otro lado que tampoco concreta su cuantía y en qué consistieron. Respecto de las cesiones se dice en la resolución recurrida que no ha tenido lugar en el presente caso la previa cesión gratuita de las superficies, y que según la jurisprudencia se requiere que la cesión para ese destino sea obligatoria y gratuita y que esté concretada al tiempo del devengo; pues bien, el recurrente en su declaración tomó como superficie a tener en cuenta 664 metros cuadrados, que es la que consta en la escritura de transmisión de la finca, sin que haya acreditado que la Administración haya tenido en cuenta una superficie distinta, considerando esta Sala que la diferencia existente radica en los distintos valores tenidos en cuenta por recurrente y Administración»; y la también STSJ de Murcia de 7-07-2000 (JUR 2000\258080), que destaca lo siguiente: «Los motivos de impugnación que en la demanda se esgrimen contra la liquidación, son, en síntesis, los siguientes: que en la valoración dada por el Excmo. Ayuntamiento de Murcia no se han tenido en cuenta las mejoras aportadas por los demandantes; que, igualmente, en la valoración no se han tenido en cuenta las cesiones gratuitas realizadas al propio Ayuntamiento. En el caso que se somete al enjuiciamiento de la Sala el impuesto se ha devengado (artículo 110.1 a) de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales) en la fecha de la transmisión (28-11-1995) de la propiedad de la parcela; por lo tanto, el tributo se rige por los artículos 105 y siguientes de la citada Ley 39/1998 (disposición Transitoria quinta 1 de la misma). Tal regulación determina: que, obviamente, carecen de aplicación los preceptos de la anterior legislación (Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril); así, artículo 355. 4ª) referente al valor de las mejoras permanentes realizadas en el terreno y artículo 356, relativo a la no inclusión en el cómputo de las superficies de los terrenos sujetos al Impuesto de aquellos que deban de cederse obligatoria y gratuitamente al Ayuntamiento» (FD primero y segundo –el subrayado es mío-).

²⁰² La Dirección General de Tributos ha explicado a los contribuyentes, en la Consulta/Informe de 18 de diciembre de 2012, sobre el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, qué hay que entender por aplicación de los coeficientes de incremento anual. El Ayuntamiento consultante planteaba cuál era el significado del término «se aplicará el porcentaje anual» contenido en el artículo 107.4 TRLRHL, ya que el recurrente de la liquidación practicada por el Ayuntamiento alegó que «aplicar» no es sinónimo de «multiplicar»; la terminología correcta sería «aplicar un porcentaje», que serían 2 operaciones: multiplicar por un cantidad y el resultado dividir por 100. Atendiendo al contexto, antecedentes legislativos y al sentido técnico usual, la DGT entiende que debe interpretarse en el sentido de que cuando el artículo 107.4 citado dispone que "sobre el valor del terreno en el momento del devengo (...) se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento (...)" debe multiplicarse el valor del terreno por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el nº de años de incremento y el resultado, dividirlo por 100, y no cabe otra interpretación posible.

Hay que advertir que este sistema de estimación objetiva está previsto como obligatorio, sin que, por tanto, ni Ayuntamientos ni contribuyentes se puedan apartar del mismo bajo ningún concepto, por irracional que pudiera ser el resultado obtenido²⁰³. Detallemos ahora cada uno de estos factores.

8.2. Valor del terreno

En relación con el valor del terreno, se entenderá por tal el que tuviera a efectos del IBI²⁰⁴, esto es el valor catastral, a la fecha del devengo²⁰⁵. En relación al valor catastral se plantean las siguientes cuestiones

²⁰³ Consúltese, sobre el particular, el trabajo de FUENCISLA QUESADA, S.: «Comentarios a la actual regulación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos locales*, núm. 73, 2007, pp. 83-98.

²⁰⁴ Lo ha corroborado, en varias ocasiones, el Tribunal Supremo; v.gr., STS de 25-05-2011[RJ 2011\4715], en la que se desestima la pretensión de la Administración de practicar la liquidación del IVTNU en base a los valores catastrales de los inmuebles aprobados en el momento del devengo, pero en vigor a efectos del IBI en el siguiente período impositivo: «*La sentencia contra la que se ha interpuesto este recurso de casación en interés de la Ley establece los siguientes hechos: primero, que entre los meses de junio a agosto de 2005 se transmitieron mediante escritura pública once viviendas de nueva construcción sitas en el municipio de Villa Real, sobre las que se practicaron las correspondientes liquidaciones del IIVTNU; segundo, que la ponencia de valores vigente en el año 2005 había entrado en vigor, a efectos del IBI, el primero de enero de 1995 y que el planeamiento a la sazón también vigente, en concreto al PGOU de Vila-Real, había sido aprobado por la Comisión Territorial de Urbanismo el 25 de julio de 1994 y en él se calificaba a las parcelas afectadas como suelo urbano, residencial UFA-1, esto es, unifamiliar en hilera; tercero, que en las liquidaciones citadas se tuvo en cuenta el valor fijado a los inmuebles transmitidos en la nueva ponencia de valores, con efectos para el IBI de 2006, decrementándose según el coeficiente fijado por la Ley de Presupuestos del Estado para 2006 y reducido en el 40 %, dando como resultado el valor del suelo para el 2006. El debate jurídico se produjo porque la mercantil accionante (...), en criterio aceptado por la sentencia de instancia, considera que debió de aplicarse el valor fijado por la ponencia vigente en 2005, en vez de acudir, como parámetro de cálculo, a la establecida para el año 2006. Por su parte, la Administración recurrente pretende que fijemos la doctrina legal de que el artículo 107.2.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de Haciendas Locales, al establecer que "cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana en el momento del devengo del impuesto, no tenga fijado valor catastral en dicho momento, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea fijado", incluye los supuestos en los que se da la circunstancia de tratarse de inmuebles (viviendas, locales y garajes) recientemente construidos en los que se produce una modificación en la valoración catastral que obedece a la obra nueva ejecutada sobre el terreno, por lo que el precepto posibilitaría la práctica excepcional de fijar las liquidaciones cuando se determine ulteriormente el valor catastral y refiriéndose al valor del momento del devengo» (FD primero). Recientemente, STS de 14-06-2012 [RJ 2012\7401]: «debe dilucidarse si dicho error tiene incidencia en el fallo del recurso contencioso-administrativo, como ocurriría si se considerase que cuando se produjo el devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos*

no se podían aplicar los valores catastrales aprobados por la Diputación Foral de Álava al no haberle sido notificados previamente el sujeto pasivo del Impuesto, y al no haber entrado en vigor a efectos del IBI hasta el año siguiente. Sobre este punto son datos a tener en cuenta el que la mercantil hoy demandante manifestó en su demanda de instancia que los inmuebles sobre los que se han practicado las liquidaciones recurridas fueron enajenados entre los meses de julio y diciembre de 2006, extremo éste no contradicho por el Ayuntamiento de Vitoria; el que, según consta en las actuaciones de instancia, las notificaciones de los nuevos valores catastrales correspondientes a los inmuebles sobre los que se han practicado las liquidaciones recurridas se emitieron con fecha 22 de septiembre de 2006, siendo recibidas por el destinatario a partir del siguiente día 29; y el que, según consta en las manifestaciones efectuadas por la Jefa del Servicio de Tributos Locales y Catastro contenidas en su oficio de 4 de diciembre de 2008 unido a las actuaciones de instancia, 2007 fue el primer ejercicio en el que se giró el IBI (...). Pues bien, el artículo 6.1.a) de la Norma Foral 46/89 de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, establece que el citado 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", y el artículo 4.3 de la citada Norma Foral establece que "En las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles". Por lo tanto, la configuración de la base tributaria del Impuesto tiene lugar en atención al valor que tenga determinado el terreno en el momento del devengo -que es cuando se produce la transmisión- a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por lo que este valor ha de estar determinado en el momento del devengo de aquel impuesto, y ello por resultar aplicable en su liquidación» (FD 6º). Más categórico, el propio Tribunal Supremo, en ATS de 14-11-2013 [JUR 2013\378040], Razonamiento Jurídico cuarto: «en síntesis, el valor catastral no solo constituye elemento estructural del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sino que es igualmente determinante para establecer las cuotas tributarias de otros impuestos como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana». La SJCA, núm. 14, de Barcelona de 9-7-2014 (JT 2014\1621) se aparta de la línea doctrinal expuesta en un supuesto muy concreto: terreno rústico en el que existe una construcción y que por aplicación de la Disposición Transitoria primera del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, debe tributar como urbano a efectos del IBI, para el órgano jurisdiccional no se altera su naturaleza a efectos del IIVTNU, por lo que declara improcedente la sujeción: «la Administración demandada considera que en virtud de las remisiones del TRLHL, para definir la naturaleza rústica o urbana de los bienes, debe acudir a la regulación del IBI y normas del Catastro Inmobiliario, por lo que habiéndose incorporado la finca al catastro urbano en 1991 y teniendo en cuenta la construcción existente en la finca, resulta que la construcción ostenta la naturaleza de urbana a efectos del IBI, por el cual ha venido tributándose (acompaña al efecto certificado del servicio de gestión del IBI). Concluye que la naturaleza de la finca no debe apreciarse por el planeamiento sino por la normativa específica y la DT 1ª del TR de la Ley del Catastro y la LHL anterior, la construcción tiene consideración de terreno de naturaleza urbana. (...) Así las cosas, la aplicación de la indicada DT a la construcción en la finca, no puede llevar a concluir que el terreno rústico deba considerarse de naturaleza urbana, pues lo que se colige de la regulación es que, a efectos del IBI, la construcción tributará como inmueble de naturaleza urbana, como así resulta del certificado que aporta la Administración. El régimen jurídico aplicable viene dado por el artículo 104 del Texto Refundido de la Ley de Hacienda Locales citado, y el artículo 7.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro, lo que lleva a concluir que la transmisión de los terrenos en cuestión no fue un negocio jurídico que pudiera suponer hecho imponible del Impuesto, al no resultar subsumible en ninguna de las situaciones recogidas en el artículo 7.2 del T.R. de la Ley del Catastro Inmobiliario conforme al cual: "se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tengan la consideración de urbanizables según el planeamiento y estén

8.2.1. Impugnación del valor catastral

¿Puede discutirse por el contribuyente el valor catastral tomado en cuenta por el Ayuntamiento para liquidar el impuesto? Hay que diferenciar: si el valor catastral está bien calculado conforme a las reglas reguladoras del Catastro Inmobiliario, entiendo que el contribuyente no tiene posibilidad alguna de discutirlo. Ahora bien, si en relación con el valor catastral se hubiesen cometido errores a la hora de su fijación (ponencia de valores que no tiene en cuenta la inedificabilidad de una parcela, superficie catastral superior a la realmente existente, inaplicación del coeficiente de referencia al mercado, etc.), los TSJ vienen admitiendo la posibilidad de impugnar el valor catastral incluso en los casos en que los mismos hubiesen adquirido firmeza. Todo lo expuesto en este apartado lo resume la STSJ de Andalucía -Granada- de 4-3-2002 (JUR 2002\137474): «Como hemos dejado indicado, el artículo 108.3 de la Ley 19/1988, establece una regla de valoración que remite al valor catastral, por lo que la prueba en contrario debe dirigirse a demostrar que el valor catastral tomado en consideración no es el adecuado, en éste caso, por las razones que se alegan de la supuesta falta de aprovechamiento o edificabilidad del terreno dado el sometimiento a las servidumbres de la carretera colindante y a su destino a sistema de viario y espacios libres. En tal sentido conviene recordar que la modificación del art. 108, apartado 3º de la Ley de Haciendas Locales producida por Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en el sentido de solventar aquellos supuestos de falta de valor catastral, o de discordancia entre el valor catastral aprobado y las eventuales modificaciones de planeamiento, si bien no es de aplicación al presente supuesto, porque se trata de liquidación anterior a su vigencia, profundiza aún más en ese sistema de remisión plena al valor catastral. En definitiva, lo que la parte actora debería haber demostrado y no lo ha hecho es que el valor catastral aplicado, y cuya existencia y vigencia no cuestiona, no

incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle, y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a los anteriores según la legislación autonómica. Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales"» (FD segundo y cuarto).

²⁰⁵ Sobre el particular, véase SANZ MORENO, C.L.: «El valor del suelo en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista de hacienda local*, Vol. 28, núm. 83, 1998, pp. 349-382. Para un estudio del catastro y la aplicación del IIVTNU, cfr. RANCAÑO MARTÍN, M.A.: en la obra colectiva «Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales», Civitas, Madrid, 2012, pp. 287-304.

tuvo en consideración las condiciones urbanísticas que afectan al inmueble, pues del hecho de su afección a sistemas generales no se desprende sin más la ausencia de valor (la compraventa del inmueble demuestra lo contrario) ni se demuestra que el asignado catastralmente no tuviera en consideración tales circunstancias. Tampoco se alega falta de notificación ni de vigencia del valor catastral aplicado por lo que en definitiva, y en virtud de las reglas de carga de la prueba, la actora no ha demostrado que el valor catastral aplicado no sea el que determina el valor del inmueble a efectos de establecer la base imponible»²⁰⁶.

8.2.2. Inexistencia del valor catastral en el momento del devengo

Inexistencia de valor catastral en el momento del devengo: posibilidad de practicar la liquidación cuando el valor catastral sea asignado, conforme a lo previsto en el último párrafo del art. 107.2.a) TRLRHL²⁰⁷. En estos casos el

²⁰⁶ En esta línea, suscribiendo el dictamen del TSJ: SJCA, núm. 30, de Madrid, de 31-1-2014 (JUR 2015\60514)..

²⁰⁷ Se trata de una norma meridiana y que no ha generado ningún tipo de conflicto en el ámbito del IIVTNU. Como muestra: STS de 25-06-2007 (RJ 2007\6567), que en su Fundamento de Derecho tercero, concluye: «el actual artículo 107.2.a) párrafo tercero del TRLHL, contempla de una manera explícita, sin necesidad de doctrina legal aclaratoria, la solución a la cuestión esencial suscitada por el Ayuntamiento recurrente relativa a la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuando el terreno, aun siendo de esta naturaleza, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en el momento del devengo. Es la propia norma legal la que establece que el Ayuntamiento puede practicar la liquidación cuando el mencionado valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo». También la Administración lo ve así, de manera muy distendida: Consulta vinculante de la DGT, núm V1009\09, de 7-5-2009 (JUR 2009\358879): «Si en el momento del devengo del impuesto el terreno no tiene determinado el valor catastral, en este caso no se podrá realizar liquidación provisional ya que no se conoce valor alguno, pero la ley establece la posibilidad de practicar la liquidación cuando se determine el valor catastral. A mayor abundamiento, según criterio mantenido por esta Subdirección en consulta vinculante número V2568-07, de fecha 29 de noviembre de 2007, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 107.2.a) del TRLRHL, en estos casos, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando se determine el valor catastral, refiriendo dicho valor al momento del devengo. Por tanto, en el caso de que el bien inmueble urbano transmitido carezca de valor catastral en el momento del devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el sujeto pasivo deberá presentar la declaración del impuesto que determine la ordenanza fiscal del ayuntamiento impositor, dentro de los plazos establecidos en el apartado 2 del artículo 110 del TRLRHL, acompañando el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición, pero sin practicar autoliquidación de la deuda tributaria. Posteriormente, una vez determinado el valor catastral, y dentro del plazo de prescripción, el Ayuntamiento procederá a la liquidación del impuesto, refiriendo dicho valor catastral al momento del devengo (en este caso, la fecha de la transmisión de los bienes inmuebles urbanos), mediante la aplicación a la inversa de los coeficientes de actualización fijados en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Por último, el Ayuntamiento notificará al sujeto pasivo la liquidación practicada por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes».

impuesto no podrá gestionarse mediante autoliquidación, sino que la obligación del sujeto pasivo se reducirá a la presentación de la correspondiente declaración. Pues bien, en estas situaciones se puede plantear un problema de orden práctico que interesa destacar. La LGT, cuando regula el procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración del contribuyente (arts. 128 a 130), dispone que *«la Administración tributaria deberá notificar la liquidación en un plazo de seis meses desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración»* (art. 129.1), determinando el incumplimiento de dicho plazo la caducidad del procedimiento y que, en consecuencia, las actuaciones realizadas en el mismo no interrumpen la prescripción. El tema no tiene mayor gravedad cuando no haya prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación, ya que en tal hipótesis, conforme a lo previsto en el apartado 2 del art. 128 LGT, *«la Administración tributaria podrá iniciar de nuevo este procedimiento para la liquidación del tributo dentro del plazo de prescripción cuando el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad»*. El problema surgirá cuando se apuren mucho los plazos y notifiquemos la liquidación derivada de la declaración del contribuyente cercana a la prescripción del derecho a liquidar y una vez caducado el procedimiento que se iniciara con la declaración del contribuyente. En tales supuestos, probablemente no tendríamos tiempo de realizar la comunicación del nuevo procedimiento aludido en el art. 129.2 LGT antes de que prescribiera nuestro derecho a liquidar. Hay que resaltar, no obstante, que en relación con el cómputo de los plazos en los procedimientos tributarios, el art. 103.a) del RD 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, incluye entre los supuestos de interrupción justificada *«cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquéllos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses...»*.

Un último apunte, no ya en relación a la inexistencia de valor catastral, sino a la falta de revisión de estos. Las normas forales reguladoras del IIVTNU de las Juntas Generales de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava prevén (previsión incluida en la normativa foral para el tránsito en la aplicación del actual IIVTNU, con entrada en vigor el 1-1-1990) la determinación de la base

imponible en función de los valores resultantes de las tablas de índice de valor del antiguo IMIVT, con carácter temporal, ya que tendría eficacia sólo hasta la revisión de aquéllos²⁰⁸. El caso es que estas normas, aun teniendo cierto carácter de transitoriedad, han seguido generando contenciosos en los tribunales del País Vasco²⁰⁹.

²⁰⁸ Por ejemplo, Disposición Transitoria primera de la Norma Foral 20/1989, de 29 de diciembre (Juntas Generales de Guipúzcoa) Artículo único: *«Se modifica el número 2 de la Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral 16/89, de 5 de julio (LPV 1989, 176), del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que queda redactado en los siguientes términos: Mientras no se proceda a la revisión de los valores catastrales en la forma establecida en el artículo 11 y concordantes de la 2. Norma Foral 12/ 1989 (LPV 1989, 172), podrán seguirse aplicando los resultantes de las tablas de índice de valor del actual Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos vigentes a 31 de diciembre de 1989, o bien los que se deriven de la aplicación de la presente Norma Foral».*

²⁰⁹ La STSJ del País Vasco de 8-9-2003 (JUR 2003\242535), después de una detallada referencia al sistema transitorio, resolvía la disputa entre el Ayuntamiento de San Sebastián y un contribuyente del IIVTNU, por diferencias en la liquidación del Impuesto, que tomaba como referencia un valor resultante de aplicar el índice de valoraciones de los terrenos del término municipal que el Ayuntamiento optó por publicar en 1996 y, por el contrario, la sociedad apelante insistía en que se tomara como referencia el índice de valores (de valor corriente en venta) del antiguo Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, vigente a 31 de diciembre de 1989: el TSJ decidió anular la liquidación y proponer practicar una nueva conforme a los índices de 1989: *«A juicio de la Sala la interpretación del Juzgado «a quo» no se acomoda a la letra ni finalidad de la normativa aplicable, por lo que no puede prevalecer frente al planteamiento de la parte apelante. Si se examina detenidamente el contenido de la Norma Foral 20/89, y se pone en relación con sus antecedentes, queda claro su condición de normativa transitoria cuya razón última radica, con toda probabilidad, en el hecho de haberse retrasado la revisión de valores catastrales, pues no olvidemos que la nueva regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos tiene como una de sus premisas aceptar que la base imponible se cuantifique a partir del valor de los terrenos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o sea a partir de su valor catastral, y no del resultante de aplicar el viejo sistema de índices de tipos unitarios del valor en venta de los terrenos aprobados por los Ayuntamientos, y que representaban una modalidad de lo que se ha denominado «tasación colectiva de ciudades». Por imposición legal, (artículo sexto de la Norma Foral 12/89, de 5 de julio, sobre el Impuesto de Bienes Muebles) el valor catastral se fija tomando como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste, pero parece obvio que su revisión se retrasa el objetivo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de gravar plusvalías reales se resiente en su conjunto. Por esta razón, y en la medida en que se demoraba la revisión de valores catastrales, por la Norma Foral 20/89 se brindó a los Ayuntamientos la posibilidad de optar, bien por la aplicación de los valores catastrales los que se deriven de la aplicación de la presente Norma Foral(NF16/1989), bien por los resultantes de las tablas de índice de valor del antiguo Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos vigentes a 31 de diciembre de 1989, de donde se infiere que la apelación a los índices del Impuesto derogado tiene un marcado componente de limitación temporal, y su eficacia alcanza hasta que llegue la hora la revisión de los valores catastrales en la forma establecida por el artículo 11 y concordantes de la Norma Foral 12/89. De la naturaleza estrictamente transitoria de la*

subsistencia del sistema de valoraciones del viejo Impuesto no es difícil deducir la impropiedad de acometer reelaboraciones sucesivas del instrumento que las recogía periódicamente, puesto que la estricta temporalidad de un régimen jurídico llamado a extinguirse y vigente por razones puramente provisionales se compadece mal con la posibilidad de su revisión periódica, que parece más propia de un Impuesto al que se supone llamado a regir la vida impositiva de modo prolongado y durante sucesivos períodos de valoración que de una figura tributaria con los días contados. En realidad, que la revisión de los tipos unitarios de valor corriente en venta reflejados en las tablas municipales vigentes a 31 de diciembre de 1989 es de todo punto incompatible con atribuirle un plazo limitado de vigencia lo vienen a reconocer tácitamente las dos Normas Forales que se han ocupado del tema (NF 16/1989, de 5 de julio; NF 20/1989, de 29 de diciembre), ambas en su clausulado transitorio, en la medida en que no contienen previsión expresa de dicha potestad de actualización a la usanza de, p. ej, el artículo 357 del antiguo Texto Refundido de las Disposiciones Vigentes en materia de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, potestad que como todas las del orden administrativo requiere de una expresa y aquí ausente habilitación normativa, sin la cual el problema se traslada a un plano más general, en el que el Ayuntamiento demandado es descubierto en el ejercicio de una autoatribución de potestades sin el debido apoderamiento legal (...). **La estimación del recurso conlleva la anulación de las liquidaciones impugnadas, y en su caso su sustitución por otras en que se tengan en cuenta los tipos unitarios de valor corriente en venta otorgados a los terrenos transmitidos en el Índice de valores del antiguo Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos vigente el 31 de diciembre de 1989**» (FD segundo y tercero). Por otra parte, la STSJ del País Vasco de 11-4-2011 (JUR 2014\171741), resolvía una cuestión planteada en torno a unas liquidaciones del IIVTNU practicadas por el Ayuntamiento de Barakaldo: ¿en aplicación de la normativa del IIVTNU la determinación de su base imponible puede hacerse con arreglo a valores establecidos con posterioridad al devengo?: «La Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral 8/1.989, modificada por la Norma Foral 7/2005 habilita a los Ayuntamientos para determinar la base del IIVTNU con arreglo a los siguientes valores: A) Los resultantes de las tablas de índices de valor del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos vigentes a 31 de diciembre de 1.989. B) Los que se deriven de la aplicación de la citada Norma Foral, tomando como base para la liquidación del impuesto el valor catastral fijado a efectos del I.B.I. con una reducción del 60%. C) El valor real del suelo procedente de la aplicación de las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible al suelo reglamentariamente establecido. La Ordenanza Fiscal de Barakaldo dispone en su artículo 7: 1.- A los efectos de determinación de la base imponible de este impuesto se aplicaran los valores mínimos atribuibles del suelo reglamentariamente establecidos en el momento del devengo. En el supuesto del que el valor mínimo atribuible del suelo y la construcción no estuviera desglosado se aplicará el mismo con una reducción del 60%. (...) 2.- En el caso de que en el momento del devengo del impuesto, el bien objeto de la transmisión no estuviera fijado en valor mínimo atribuible, para la determinación de la base imponible se estará a lo establecido en este punto: En las trasmisiones de terrenos el valor de los mismos será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. Cuando el terreno se encontrase construido, se tomará como base a efectos de la liquidación de este impuesto, el valor catastral fijado a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles con una reducción del 60%, de conformidad con la Norma Foral 4/1997, de 10 de abril . Asimismo cuando se trate de fincas edificadas cuyo valor catastral no estuviera fijado para el impuesto sobre bienes inmuebles, se aplicará el valor catastral del terreno o solar, el porcentaje de participación que le corresponda en la totalidad del terreno o en su caso la cuota de propiedad que la finca en el valor del inmueble y sus elementos comunes. Entendemos que la referencia a los valores establecidos en el momento del devengo del impuesto no puede interpretarse en el sentido literal de la misma sino atendiendo a su objeto, que no es la determinación del hecho imponible sino de la base de liquidación del tributo, y por lo tanto a la propia dinámica de su gestión. Y así es que si el hecho

8.2.3. Necesidad de notificación previa del valor catastral

Se ha planteado repetidas veces una cuestión absolutamente fundamental: si el valor catastral del que se parte para la liquidación del IIVTNU debe previamente haber sido notificado en regla al sujeto pasivo de este último impuesto. Si bien la mayoría de los TSJ se han inclinado por contestar negativamente a dicha cuestión²¹⁰ (entre otras, STSJ de Cataluña de 12-6-2007

imponible se produce en un determinado momento, ya que hablamos de un impuesto de devengo instantáneo, sujeto salvo norma legal en contrario a la norma vigente en el momento de su realización, la liquidación constituye una actividad de aplicación del tributo que puede realizarse dentro del plazo de prescripción establecido para su ejercicio, aunque siempre con referencia al hecho imponible de cuya valoración o cuantificación se trata. Desde esa perspectiva la regulación de sistemas o valores de aplicación subsidiaria para la liquidación del Impuesto no puede ser entendida en el sentido de que la inexistencia del valor preferente en el momento del devengo del Impuesto determina la aplicación del siguiente en el orden de preferencia establecido por la Ordenanza Municipal, sin contraer la acción conducente a la liquidación del tributo a ese mismo momento, en contradicción con su sujeción a un plazo de prescripción, superponiendo la liquidación del impuesto, sujeta a ese plazo, a su devengo aquí "instantáneo". Bien pudiera ocurrir que ninguno de los valores previstos por la norma para la determinación de la base del impuesto no se hallasen establecidos en el momento de su devengo lo cual no puede ser óbice a su exacción de acuerdo a esos mismos valores, determinados en un momento posterior. Así el artículo 107.2 a) del texto refundido de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004 dispone: "cuando el terreno aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales en el momento del devengo del impuesto no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo". No hay que confundir, en consecuencia, el devengo del tributo con su liquidación y consiguiente exigibilidad. Lo que es improcedente es exigir el Impuesto si el terreno no tiene asignado por el órgano competente el valor que deba tomarse como base imponible del mismo (STS 29 de enero de 2.001) cosa distinta a determinar ese valor en un momento posterior al del devengo, aunque con referencia necesaria a ese momento y mediante la aplicación, en su caso, de coeficientes que corrijan ese desfase entre la fecha del devengo y la de efectividad de los nuevos valores tal como prevé el precepto citado ut supra en el párrafo anterior al que hemos transcripto» (FD tercero).

²¹⁰ La STSJ de Cantabria de 14-3-1999 (JT 1999\560) trata un supuesto distinto falta de notificación, a efectos del IIVTNU, cuando el obligado tributario sí tenía conocimiento del valor catastral por el IBI. En este caso el tribunal dispone lo siguiente: «Por último, alega la demandante que el valor catastral tomado en consideración por el Ayuntamiento para establecer la base imponible y la cuota del impuesto es erróneo y que si no recurrió en su día contra él fue por no haberle sido notificado en tiempo y forma. Esta Sala no desconoce que, como dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 1995, es factible reaccionar contra el valor catastral no notificado individualmente con motivo de los recursos entablados contra las liquidaciones tributarias que lo aplican. Pero en el presente caso hemos de hacer notar que con anterioridad a la interposición del recurso de reposición frente a la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la actora

[JT\2007\1287]²¹¹; STSJ de Asturias de 13-10-2005 [JT\2006\78]²¹²; STSJ de Andalucía –Granada– de 20-1-2003 [JT\2003\353]²¹³; STSJ de Murcia de 7-7-

conocía cuál era el valor catastral de la finca en el año 1996, que es el que el Ayuntamiento aplica, sin que realizara frente a él actividad impugnatoria alguna. En el recibo antes mencionado del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza urbana consta claramente que el valor catastral de la finca era, en 1996, de 1.390.777 pesetas. Pudo entonces la recurrente reaccionar contra él, pero no lo hizo, motivo por el cual no puede pretender hacerlo ahora y una vez que llega a su conocimiento que en 1997 el valor catastral de la finca se reduce considerablemente. De ahí que este tercer argumento utilizado en sustento de la pretensión impugnatoria articulada en el presente proceso deba seguir la misma suerte que los dos anteriores» (FD cuarto).

²¹¹ *«En relación a la falta de notificación del valor catastral de la finca segregada y posteriormente transmitida y que ha dado lugar a la liquidación ahora impugnada, la notificación o no del valor catastral asignado es una cuestión que no puede ser discutida en el seno del presente procedimiento, como así pone de relieve la sentencia apelada, sino que debe ser planteada ante la Administración responsable de su determinación, cual es, la Gerencia Territorial del Catastro, la cual, debió de notificarlo al recurrente en su calidad de interesado» (FD tercero).*

²¹² *«Sirve también de fundamento a la sentencia apelada la falta de notificación previa del valor catastral de forma individualizada a los interesados, trámite que por tener el carácter de garantía tributaria resulta insubsanable si es omitida, pues en recta interpretación del artículo 75.3 de la LRHL una vez fijados los valores catastrales, tras la modificación de la Ponencia, los mismos entran en vigor al ejercicio siguiente, en el caso de autos el 1 de enero de 2002, sin que se exija previamente su notificación a los interesados, pero sin que pueda prescindirse de dicha notificación antes de practicarse la correspondiente liquidación del impuesto. Pero con dicha argumentación se introduce un tema que excede el ámbito del presente recurso, en el que lo que se impugna es la liquidación practicada por la Administración municipal por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuyo régimen excluye la necesidad de notificar el valor catastral que sirva para determinar la base imponible del mismo, cuya magnitud o parámetro prefijado no es aquí cuestionado, ya que la impugnación de la valoración catastral notificada en forma a la parte que sea sujeto pasivo del IBI, debe ser hecha frente a la Administración del Estado, por el cauce específico previsto en la Ley de Haciendas Locales –interponiendo reclamación económico-administrativa ante el TEAR, tal y como indica el artículo 78.1 LHL, previo, en su caso (al ser potestativo), recurso de reposición–, habiendo puesto de manifiesto reiteradamente la jurisprudencia, con motivo de la impugnación de liquidaciones del IBI, la distinción existente entre gestión catastral y gestión tributaria, doctrina que es igualmente aplicable al Impuesto controvertido, en cuanto se remite para determinación del valor al valor fijado a efectos del IBI. Así pues, ha de afirmarse que es correcta la actuación municipal que procede a la liquidación del impuesto impugnado atendiendo al valor fijado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (valor catastral), con la reducción correspondiente, no siendo obstáculo a la práctica de la liquidación el hecho de que a la parte adquirente del inmueble se le hubiese notificado el valor catastral establecido por el Centro de Gestión Catastral en fecha 14 de diciembre de 2001 (doc. núm. 1), toda vez que no es sujeto pasivo del Impuesto que aquí nos ocupa y que, por otra parte, el apartado quinto del artículo 70 de la LRHL, tras señalar que a partir de la publicación de las Ponencias los valores resultantes de las mismas deben ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquel en que debe surtir efecto dichos valores, pudiendo ser recurridos en vía económico administrativa, establece claramente que la interposición de la reclamación no suspende la ejecutoriedad del acto» (FD cuarto).*

2000 [JUR\2000\258080]²¹⁴), el TS ha sentado de forma reiterada la doctrina contraria (STS de 21-10-2002 [RJ\2002\9595] y de 12-1-2008 [RJ\2008\898]

²¹³ «La referencia que hace el actor a la obligación de notificar individualmente los valores catastrales antes de que cobren efectividad, mandato que se contiene en el art. 70.5 de la Ley 39/1988, es de obligado acatamiento en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles entre cuyas disposiciones reguladoras se encuentra el precepto mencionado, pero no vincula en los términos pretendidos por la demandante para la aplicación y gestión liquidatoria del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, cuyos arts. 105 a 111 nada prevén en tal sentido, por lo tanto, la razón de efectividad que el demandante vincula a la notificación al interesado de los valores catastrales no puede ser invocada como defecto en un procedimiento en donde no se exige tal notificación. Entendemos que ello es así, porque el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos acude al valor catastral como módulo o índice de referencia para, sobre él, desarrollar todo el procedimiento de determinación de la base imponible; por ello, es importante destacar que el apartado 3 del art. 108, al referirse a la transmisión de terrenos ordena que para concretar su plusvalía, el valor de los mismos en el momento del devengo será "el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles" ponderado en función de los años en que haya permanecido en posesión del transmitente y de la población de derecho del municipio en donde radiquen los terrenos. Sin embargo, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles por imperativo de lo señalado en el precepto que invoca el escrito de demanda, para que los valores catastrales cobren efectividad, además de haber sido determinados en los términos que especifican las normas de ese Impuesto han de notificarse individualmente al sujeto pasivo antes de que haya finalizado el año inmediatamente anterior a aquel en que hayan de surtir efecto. Esta diferente forma de ser considerada la posible eficacia de los valores catastrales a los efectos de uno y otro tributo, se explica por su distinta naturaleza, dado que mientras el IBI es un tributo de carácter periódico, que se gira atendiendo a ejercicios impositivos en tanto el inmueble permanece en la propiedad de su titular, pudiéndose dar la circunstancia de que a lo largo de alguno de dichos períodos se lleve a cabo la modificación de los valores catastrales preexistentes, por ello, la necesidad de que sean conocidos por los interesados antes de su aplicación efectiva. En el caso del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, por tratarse de un tributo instantáneo, la notificación individualizada del valor correspondiente al terreno que se transmite permite su plena aplicabilidad de modo que, el conocimiento previo por el contribuyente de ese valor catastral que sirve de módulo para la determinación de la base imponible, determina su eficacia (art. 57, 2º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, en adelante LRJ-PAC), y basta para que sea efectivo en éste impuesto, sin que ello esté condicionado a la fecha en que deba cobrar efectividad en el Impuesto de Bienes Inmuebles que, por razones del modelo de gestión censal de este Impuesto, se produce en un momento diferido al de la notificación del valor catastral» (FD tercero).

²¹⁴ «El tributo se rige por los artículos 105 y siguientes de la citada Ley 39/1998 (disposición Transitoria quinta 1 de la misma). Tal regulación determina: (...) el artículo 70.5 de la Ley 39/1988 y su observancia o no por un órgano de la Administración del Estado "A partir de la publicación de las ponencias los valores catastrales resultantes de las mismas deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores, pudiendo ser recurridos en vía económico-administrativa sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutividad del acto. La notificación de los valores será realizada por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria (...) "no incide en el impuesto local que nos ocupa pues "En las transmisiones de terrenos el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles" (artículo 108.3

entre otras). La STS de 12-1-2008, en su Fundamento de Derecho cuarto, señala lo siguiente: *«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 administrado derivan de la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos (artículos 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 artículo 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»*. También, más recientemente, en el mismo sentido: STS de 25-05-2012 (RJ 2012\7040), en la que se subraya, en el Fundamento de Derecho tercero, que *«el Ayuntamiento confunde la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos con la efectividad de dichos actos para 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 57.1 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 de tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquel le alcance en su efectividad. No sólo ya constituye una manifestación de las garantías que para el administrado derivan de la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos (artículos 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 artículo 24.2 CE , por cuanto 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*

de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), esto es, el valor catastral, con independencia de su notificación individual o no a los sujetos pasivos por el citado Centro» (FD segundo).

para que pueda formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores determinados, por no estar conforme con los que había establecido el Centro de Gestión Catastral. La eficacia de los valores catastrales con independencia del momento en que se notifiquen a que se alude en el artículo 17 TRLCI no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación, sin perjuicio de que, posteriormente, pueda resultar de aplicación, con efectos al momento del devengo, esto es, al momento en que tuvo lugar el hecho imponible, el "quántum" de dichos valores». Días después: STS de 14-06-2012 [RJ 2012\7401], ya citada, que dispone en su Fundamento de Derecho sexto: «(...) teniendo en cuenta: que el devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se produjo en el año 2006, que es el año en que se produjeron las transmisiones de los terrenos; que la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se configuró conforme a los valores catastrales resultantes de la Ponencia de Valores realizada para el término municipal de Vitoria-Gasteiz, aprobada por Acuerdo 793/2004, del Consejo de Diputados de la Diputación Foral de Álava, de 13 de octubre; que los valores catastrales resultantes de la citada Ponencia de Valores se notificaron a la mercantil aquí recurrente en el año 2006, por lo que los mismos sólo pueden tener efectividad a partir del 1 de enero del año siguiente, y ello de conformidad con el artículo 11.7 de la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que exige que los valores catastrales resultantes de la Ponencia de Valores se notifiquen individualmente a cada sujeto pasivo "antes de la finalización del año inmediatamente anterior a aquél en que deban surtir efecto dichos valores", por lo que si los valores catastrales se notificaron en el año 2006, como hemos dicho, los mismos surtirán efecto a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el año 2007, como de hecho ocurrió, pues el primer ejercicio en el que se giró (...) el IBI sobre los inmuebles objeto de las liquidaciones recurridas en la instancia fue en 2007, sin que quepa atribuir a dichos valores catastrales eficacia retroactiva. Resulta, pues, evidente que si se hubiera tenido en cuenta que la mercantil recurrente sí alegó la falta de notificación de la valoración catastral con anterioridad al momento del devengo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, no hubiera debido llevar al Juzgado al craso error de desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto. Estamos, pues, ante una resolución judicial viciada por un evidente error, de hecho y de derecho, teniendo en cuenta datos de carácter indiscutible, que han provocado una decisión improcedente». Por tanto, parece que los TSJ están adaptando su criterio a la certera doctrina del TS²¹⁵.

²¹⁵ V. gr., STSJ de Murcia de 24-11-2008 (JUR 2009\104151), que, en su Fundamento de

Derecho tercero, dispone: «(...) la STS de 12 de enero de 2008 establece para que los nuevos valores tengan eficacia la necesidad de que sean notificados individualmente a los interesados con anterioridad a girarse la liquidación de plusvalía y asimismo señala que el nuevo valor debe estar determinado en el momento del devengo de aquel Impuesto, sin que pueda tener efectos retroactivos el fijado posteriormente a dicho devengo (...). En este caso, si bien es cierto que los actores recurrieron las liquidaciones de plusvalía tanto en vía administrativa como jurisdiccional, mostrándose disconformes con la base imponible y, por tanto, con la valoración catastral tenida en cuenta para determinarla, ello no significa que se les notificaran en su día los nuevos valores catastrales aprobados por el Centro de Gestión Catastral el 19-1-2007, con efectos desde el 14-1-2005, con posibilidad de recurrirlos. Por lo menos ello no consta en el expediente administrativo remitido». La SSTSJ de Murcia de 26-03-2010 (JT 2010\759), Fundamento de Derecho segundo y de 10-06-2010 (JT 2010\830), Fundamento de Derecho segundo, reproducen lo citado por la anterior. La STSJ de Madrid de 6-04-2010 (JT 2010\562) colige: «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 Texto Refundido de la Ley de Catastro 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 sustraer, 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 cobre 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» (FD segundo). También recoge la doctrina del TS la STSJ de Madrid de 8-07-2010 (JT 2010\1009): «Resulta, por tanto, aquí de plena aplicación la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la STS de 12 de enero de 2008, citada por la apelante, que, si bien, como se alega de contrario, es desestimatoria de un recurso de casación en interés de ley interpuesto por una Corporación Municipal, y, por tanto, no fija doctrina legal, sin embargo, sí confirma el criterio jurisdiccional de instancia que por dicha Corporación pretendía impugnarse (...). Resulta acreditado que el valor catastral de los inmuebles transmitidos no fue notificado a la mercantil demandante, con anterioridad a las liquidaciones ahora recurridas (...). La notificación del nuevo valor catastral a la empresa a la que se pretende aplicar, aunque se trate de la empresa transmitente del inmueble y a otros efectos distintos del IBI, constituye presupuesto inexcusable de eficacia de las liquidaciones tributarias, como las derivadas del IIVTNU, que pretendan apoyarse en aquél, como natural consecuencia de la naturaleza de acto de gravamen que reviste la liquidación tributaria y que obliga a incorporar cumplida motivación sin indefensión, ya que no olvidemos que siendo el valor catastral dictado por Administración diferente de la municipal y con arreglo a criterios, amparo normativo y régimen impugnatorio diferente, no cabe que la empresa que recibe la liquidación del IVT pueda impugnar de forma indirecta el valor catastral que fundamenta la misma (...). En consecuencia, si a la entidad transmitente le llegó la notificación individual de los valores catastrales que se fijaron en orden al IBI con posterioridad a la liquidación de las plusvalías generadas por la transmisión, es evidente que faltó la notificación individual previa del nuevo valor catastral aplicable, lo que comporta la nulidad de las valoraciones catastrales cuya práctica o revisión no se notificó individualmente a los interesados con anterioridad a su aplicación, lo que conlleva la de las liquidaciones que en ellas se funden (...). Así pues, no constando en este caso ni la valoración catastral de la finca transmitida, emitida por el órgano catastral, ni su notificación a la mercantil apelante con carácter previo a la liquidación, no cabe sino anular la liquidación practicada del IIVTNU, sin perjuicio de que pueda practicarse, si procede, nueva liquidación conforme a lo declarado en esta sentencia» (FD tercero). Por último, la recientísima STSJ de Madrid de 3-02-2015 (Nº de Recurso: 497/2014): «En consecuencia, no

8.2.4. Excepción a la aplicación del valor catastral como punto de arranque en la determinación de la base imponible

Sólo hay un caso en el que no se parte necesariamente del valor catastral: en la expropiación forzosa, cuando el justiprecio del suelo es menor que el valor catastral. Así lo dispone el art. 107. 2 del Real Decreto Legislativo 2/2004: *«El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: (...) d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio»*. En alguna ocasión, se ha intentado colar por esta rendija legal supuestos distintos a la expropiación forzosa, pero con cierta identidad. Me refiero a la transmisión mediante subasta judicial y la pretensión de determinar el incremento gravado a partir del precio de adjudicación, aplicando analógicamente el art. 108 de la LHL, supuesto que trataba la STSJ de Cataluña de 23-5-2000 (JT 2000\1675), argumentando el tribunal la falta de identidad de razón para la aplicación analógica de la norma²¹⁶.

habiéndose acreditado la notificación del nuevo valor catastral a la empresa aquí recurrente y dado que por imperativo legal el valor catastral propio del IBI ha de tomarse en consideración a efectos del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos, hemos de considerar que este tributo ha de correr igual suerte que aquél en caso de inexistencia o ineficacia de la notificación del nuevo valor catastral (...). Por lo tanto, se deberá estimar el presente recuso, ya que es una carga del Ayuntamiento el acreditar que se ha notificado debidamente el nuevo valor catastral con carácter previo a la emisión de las liquidaciones tributarias impugnadas; y, al no haberlo acreditado en el seno del presente procedimiento, deben ser revocadas las citadas liquidaciones, ya que los nuevos valores catastrales, no ha quedado acreditado que fueran eficaces al tiempo de emitirse las liquidaciones por IIVTNU impugnadas» (FD quinto).

²¹⁶ Fundamento de Derecho tercero: *«El párrafo tercero del repetido art. 108 prevé que «en las transmisiones de terrenos, el valor de los mismos en el momento del devengo será el que tenga fijado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles». La aplicación por analogía de lo previsto por la Ley para supuestos de expropiación a las subastas judiciales, que propugna la Sociedad demandante, no puede prosperar por cuanto frente al precepto genérico de aplicación analógica de la Ley previsto en el art. 4.1 del Código Civil, deben prevalecer los específicos de la Ley General Tributaria, concretamente el art. 10.a) según el cual se regularán en todo caso por ley la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; y, especialmente, el art. 23.3 que rechaza la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Pero es que, además, entre la venta en subasta y la expropiación forzosa no se da la «identidad de razón» que exige el art. 4.1 del Código Civil para aplicar la analogía. En la ejecución hipotecaria el precio de adjudicación depende de las ofertas de los postores, influidas*

No obstante, la tributación del justiprecio no es una cuestión jurisprudencial ni doctrinalmente pacífica; así lo evidencia la existencia de determinados posicionamientos, fundamentalmente doctrinales, que propugnan el establecimiento de las correspondientes exenciones tributarias en las transmisiones cuya causa sea la expropiación forzosa, con fundamento sustancialmente en el mandato constitucional que prohíbe la privación de bienes y derechos sin la correspondiente indemnización, la cual no puede suponer merma en el patrimonio del titular del bien expropiado, en concordancia con la exención establecida en el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa, a cuyo tenor «el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos al Estado»²¹⁷.

por múltiples circunstancias coyunturales. En la expropiación forzosa, el justiprecio de los terrenos se fija por la Administración –sin perjuicio de su control jurisdiccional– y los bienes salen del comercio para quedar adscritos a los fines públicos que justifican la expropiación. Notemos de paso las contradicciones en que incurre la recurrente que aquí defiende el precio alcanzado en la subasta como módulo para el cómputo de la plusvalía y en otros procesos –según ella misma nos dice– lo impugna como lesivo. Procesos que, en caso de prosperar, resultarían contradictorios con una eventual estimación de este recurso, lo que no se produce a la inversa, es decir, la desestimación del presente recurso deja expedita la impugnación del precio por lesión «ultra dimidium». Ello sin contar con que el art. 110.2 de la Ley de Haciendas Locales posibilita la devolución del impuesto satisfecho si la transmisión es anulada».

²¹⁷ Ello no obstante, no puede desconocerse la consolidada doctrina jurisprudencial, iniciada con la STS de 22 de abril de 1981 [RJ 1981\1463], Considerando tercero, en la que se sostiene que «la exención prevista en el art. 49 de la LEF se refiere únicamente a los impuestos que pudieran gravar el pago del precio, no haciéndose extensible a la alteración patrimonial derivada de la transmisión de los elementos patrimoniales. Así, señala el Ato Tribunal en la indicada resolución: «Que los términos del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa no dejan lugar a dudas de que lo que se halla exento de toda clase de gastos es el acto del pago del precio, pero en cambio no puede entenderse que esa exención alcance el "precio" propiamente dicho o valor de sustitución del inmueble una vez que entra en el patrimonio del expropiado y este o simplemente lo conserva reflejándolo en su contabilidad o lo reinvierte en otros bienes, y ello por las siguientes razones: a) porque el artículo 49 de la Ley 1ª ha de interpretarse en relación con el artículo que inmediatamente la precede, es decir, con el artículo 48 según el cual "una vez determinado el justo precio se procederá al pago", añadiendo que este se verificara precisamente en dinero y es a continuación de esta precisión cuando el artículo 49 se refiera al "pago del precio" para declarar la exención, lo que está indicando que lo exento es el acto del pago, que no devengará ninguna clase de "gastos, Impuestos o gravámenes"; b) que el mismo artículo 49 está indicando que es solamente el pago el precio lo que se halla exento, porque así se deduce de la mención a toda clase de "gastos", porque no hay que entender que se quiera comprender también libres de gastos los destinos o afectaciones que el expropiado de al dinero percibido como justo precio; c) porqué en el artículo 49 de la Ley se menciona expresamente la exención del justo precio del pago del "Impuesto de pagos al Estado" y este impuesto gravaba precisa y únicamente todos los pagos que se realizaban por el Estado, La Provincia o el Municipio liquidándose al tiempo de expedir el mandamiento de pagó, y de cuyo Impuesto no estaba exento el justo precio de las expropiaciones según la Ley de 30 de junio de 1892 que lo creó y de su Reglamento de 10 de agosto de 1893 que eran los textos que lo regulaban hasta su

supresión por Decreto de 17 de noviembre de 1960 (...)» Sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas locales, no hay duda: no es posible hablar de falta de sujeción al IIVTNU en caso de expropiaciones. El Tribunal Supremo fue demoledor en STS de 12-06-1997 [RJ 1997\4820]: «en el artículo 108.6 de la vigente Ley 39/1988, de 28 diciembre (que, por su entrada en vigor el 1 de enero de 1990, no es aplicable al presente caso), se puntualiza que «en los supuestos de expropiación forzosa, el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno». Aunque en su redacción se aprecia una mayor generalización en el concepto del justiprecio, al desvincularlo de la Ley del Suelo y de la referencia al valor urbanístico, ello es más aparente que real, por referirse el Impuesto, en la actualidad, a la sujeción de los terrenos de naturaleza urbana que, como tales, vengán determinados en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De todo lo expuesto, puede concluirse que: A) Hasta el 1 de enero de 1979, el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones coactivas derivadas de la expropiación, estuvieron «exentas» del Impuesto aquí controvertido. B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropiaciones urbanísticas deban lugar a la aplicación del Impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico. Y, C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que, en principio, sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte del justiprecio que en el citado precepto se concreta» (FD cuarto). Esta misma argumentación, textualmente, se recoge en la STS de 10-12-1998 [RJ1998\10206], Fundamento de Derecho primero. La situación persiste con el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, como muestran el art. 107.2 d) y la disposición adicional tercera. Por su parte, la más reciente STS de 23 de septiembre de 2004 [RJ 2004\6010] se ha pronunciado en relación a idéntica cuestión suscitada en relación con el IRPF, en los siguientes términos: «La expropiación forzosa es una alteración patrimonial, como acertadamente la incluye el Reglamento del I.R.P.F., de 3 de agosto de 1981, en su art. 77.1.a), y como lo ha mantenido esta Sala Tercera en doctrina reiterada y completamente consolidada. En la jurisprudencia más reciente (...) la Sala declaró que no se estaba discutiendo en ese caso ninguna liquidación sobre el precio de la expropiación forzosa que recibió en su día el interesado, sino la liquidación que corresponda hacer sobre el incremento patrimonial en un impuesto específico, el de la renta de las personas físicas, en que no se grava ninguna transmisión, sino los rendimientos netos percibidos por los contribuyentes a consecuencia de su trabajo y bienes de todas clases, entre los cuales se incluyen, como es lógico, los incrementos o ganancias patrimoniales percibidos por el mismo durante el ejercicio que corresponda. Lo que se integra en la base es el incremento patrimonial obtenido, el justiprecio recibido. No hay duda alguna que si un bien inmueble del expropiado aumenta su valor desde que lo adquirió hasta la fecha en que perdió su pleno dominio sobre él por transmisión, por ministerio de la Ley, como consecuencia de su expropiación forzosa, ese incremento de patrimonio es una alteración patrimonial que permite la sujeción del aumento de valor al IRPF» Así se expresa también la DGT, consulta vinculante núm. V0925/13, de 22 de marzo [JT2013\819]: «Por tanto, a partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, quedaban sujetas a lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que sujetaba, sin exención aparente alguna al IIVTNU, tanto la transmisión como la parte de justiprecio que en el citado precepto se concreta (actual artículo 107.2.d) del TRLRHL). De lo que se concluye que, la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana como consecuencia de la expropiación forzosa de los mismos, origina el devengo del IIVTNU)». Aún dicho todo esto, la solución al supuesto de expropiación forzosa no resulta del todo pacífica y, de hecho, siguen llegando recursos hasta los Tribunales Superiores de Justicia,

8.2.5. Reducción del valor catastral

El TRLRHL, en su art. 107.3, prevé una reducción del valor catastral en los cinco años siguientes a la entrada en vigor de su revisión. Esta reducción será, como máximo, del 60 por 100. Sobre esta reducción sí se han manifestado los TSJ. Las primeras resoluciones contenían la distinción entre la revisión, modificación o fijación de valores catastrales, en los que procedía aplicar la reducción y la simple actualización de dichos valores mediante la aplicación de los coeficientes previstos en las Leyes de Presupuestos: STSJ de Cataluña de 15-1-1999 (JT 1999\68): *«Igualmente para depurar debidamente las alegaciones referibles a la pretendida aplicación del artículo 108.7 de la Ley 39/1988 interesa no perder de vista, de un lado, que por lo expuesto no nos hallamos en el ámbito de una fijación, revisión o modificación de valores catastrales -sólo cabe estimar y se ha estimado la actualización referida-»* (FD sexto). Posteriormente, la STSJ de Madrid de 9-5-2002 (JT 2003\994) se mostraba sin fisuras al reclamar la aplicación de la reducción, lógicamente, sólo cuando el valor revisado sea superior al anterior: *«Finalmente debemos señalar que el párrafo segundo del artículo 8.5 de la Ordenanza Fiscal no tiene el alcance que pretende darle el apelante. En efecto, el apartado primero antes transcrito, tras establecer una reducción del 40% de los nuevos valores catastrales, añade que «lo previsto en este apartado no será de aplicación a los supuestos en que los valores catastrales que resulten de la fijación, revisión o modificación sean Inferiores a los hasta entonces vigentes». La finalidad de dicho artículo 8.5 es evitar un incremento excesivo de la base imponible del impuesto como consecuencia de la revisión de los nuevos valores catastrales, para lo cual prevé la aplicación de una reducción de los mismos del 40%; reducción que no será aplicable, lógicamente, en aquellos supuestos en los que los valores catastrales resultantes de la revisión sean Inferiores a los que estuvieran vigentes, pero sin que ello implique, en modo alguno, aplicar la base liquidable de otro impuesto; a lo que hay que añadir que el citado precepto*

que aplican la doctrina relatada del Tribunal Supremo para confirmar la tributación en el IIVTNU; entre otras.: STSJ de Andalucía -Sevilla- de 23-02-2010 [JUR 2000\219409]; STSJ de Cataluña de 30-07-2010 [JUR 2010\387576]; STSJ de Cataluña de 23-11-2010 [JUR 2011\79517].

siempre se refiere al valor catastral, que como ya hemos dicho, no coincide con la base liquidable del IBI, sino con la base imponible» (FD segundo). La STSJ de Castilla y León –Burgos- de 29-4-2005 (JT 2005\1452) delimita el presupuesto de hecho de la norma y nos dice que la reducción está reservada para el aumento de valores catastrales como consecuencia de la fijación, revisión o modificación con arreglo a los artículos 70 y 71 LHL, pero no cuando el cambio de valor obedezca a variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en los bienes gravados: «Dicha reducción tendrá como límite máximo el 60 por 100 y como límite mínimo el 40 por 100. Dentro de estos límites, los Ayuntamientos podrán fijar para cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales un tipo de reducción distinto. En los municipios cuyos Ayuntamientos respectivos no fijen la reducción, ésta se aplicará, en todo caso, al tipo del 60 por 100. Lo previsto en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes de la fijación, revisión o modificación a que se refiere el párrafo primero del mismo sean inferiores a los hasta entonces vigentes. Como vemos, la reducción procede en todos los casos en que el valor catastral haya sido fijado, revisado o modificado con arreglo a los artículos 70 y 71 de la LHL, no operando dicho precepto cuando el cambio de valor de las fincas obedezca a variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en los bienes gravados, en los términos previstos en el art. 75.3 de dicha Ley» (FD tercero). Este mismo tribunal (misma sede), en Sentencia de 18-11-2005 (JT 2006\228) incide en que la reducción se aplica en los casos de fijación, revisión o modificación, pero no -en esta resolución- para el supuesto aprobación de los correspondientes instrumentos de planeamiento urbanístico: «(...) no procediendo en cualquier caso aplicar la reducción del 60% que el recurrente pretende, por cuanto no estamos en un supuesto de fijación, revisión o modificación de valores catastrales con arreglo a lo previsto los artículos 70 y 71 de la LHL, sino ante unos nuevos valores catastrales asignados a dos parcelas que obedecen a la aprobación de los correspondientes instrumentos de planeamiento urbanístico y que incidieron en un incremento del valor de las mismas, al cambiar su calificación urbanística, pues es obvio que no estamos ante una revisión de los criterios de la Ponencia de Valores, sino ante la

aplicación de los criterios de la Ponencia a terrenos que después de aprobada la misma adquirieron distinta calificación urbanística» (FD sexto).

Por último, señalar que las SSTSJ de Cataluña de 13-7-2001 [(JT 2001\1655) –FD segundo-], de 8-2-2002 [(JT 2002\599) -FD quinto-] y de 25-4-2003 [(JT 2004\47) -FD segundo-] han determinado que la reducción prevista en el art. 108.7 Ley 39/1988, de 28 diciembre (redacción Ley 42/1994, de 30 diciembre) procede únicamente en relación a valores catastrales fijados, revisados y modificados a partir del 1-1-1995.

8.2.6. Valores catastrales que no incorporen las alteraciones en el planeamiento producidas con anterioridad al devengo

Para el supuesto de valores catastrales que no hayan recogido aún alteraciones en el planeamiento producidas con anterioridad al devengo del impuesto, se practicará una liquidación provisional tomando como referencia el valor existente en el momento del devengo, liquidación que habrá que considerar a cuenta de la liquidación definitiva en la que *«se aplicará el valor de los terrenos una vez que se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo»*. Se planteó a la DGT, en Consulta vinculante núm. V1009/09, de 7-5-2009 (JUR 2009\358879) cuáles son esos supuestos de modificaciones de planeamiento y, ciñéndose al caso concreto, establecer si el alta de una construcción nueva sobre el solar constituye un supuesto de los contemplados en el art. 107, contestando la DGT: *«En las transmisiones de terrenos, dada la íntima conexión existente entre el IIVTNU y el IBI, se identifica el valor del terreno en el devengo del IIVTNU con el que tenga en dicho momento a efectos del IBI, esto es, el valor catastral. Sin embargo cuando existan ponencias de valores que no reflejen de forma adecuada modificaciones de planeamiento anteriores al devengo del impuesto, se ha de liquidar provisionalmente el IIVTNU con arreglo a dicho valor y posteriormente, 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, refiriendo dicho valor catastral al momento del*

devengo (en este caso, la fecha de la transmisión de los bienes inmuebles urbanos), mediante la aplicación a la inversa de los coeficientes de actualización fijados en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. No obstante, se debe señalar que el requisito para practicar la liquidación provisional sólo se producirá cuando nos encontremos ante alteraciones en los valores catastrales a consecuencia de modificaciones en el planeamiento».

8.2.7. Remisión a las reglas de TPO para la valoración de los derechos reales de uso y disfrute

Esta remisión resulta intransitable en algún supuesto concreto, como es el caso del derecho de superficie, para el que el TRITPAJD dispone un sistema de capitalización del canon satisfecho, absolutamente ajeno al sistema de determinación de la base imponible en el IIVTNU. Habría que aplicar en el caso de estos derechos, por analogía, lo previsto para los derechos de vuelo en el art. 107.2.c) TRLRHL: *«en la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquél, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas».* La STSJ de Islas Baleares de 3-4-2001 (ya citada) se inclinaba por aplicar las reglas de determinación del usufructo: *«La transmisión del derecho de superficie se encuentra sujeta, determinándose el valor mediante las reglas de constitución de usufructo. En efecto, pese a lo que sostiene la recurrente en su demanda, la compraventa del derecho de superficie, en tanto que derecho real de goce limitativo del dominio, se encuentra sujeta al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. La transmisión, importará reiterarlo una vez más, ha comportado un incremento del valor para el terreno puesto que la división del dominio sobre la finca se ha extinguido. Por consiguiente, se ha producido el hecho imponible y se ha devengado el impuesto –artículo 105 de*

la Ley 39/1988 y artículo 1 de la Ordenanza Fiscal reguladora-. El porcentaje del valor que debía aplicarse, a falta de disposición específica en la Ordenanza, tenía que ser el general, es decir, el 100%» (FD tercero). Más recientemente, la STSJ de Cataluña de 22-3-2013 (JT 2013\946) exigía partir del valor catastral: «Respecto de la liquidación impugnada, la entidad apelante cuestiona, no la sujeción de la transmisión del derecho de superficie al impuesto que nos ocupa, sino la determinación de la base imponible del mismo. Así, la liquidación impugnada fija el valor del suelo en la cantidad de 4.000.100 €, considerando que la base imponible del IIVTNU se corresponde con el precio que las partes han fijado al constituir el derecho de superficie. La base imponible del impuesto que nos ocupa viene establecida y fijada en el art. 107 TRLHL en los términos siguientes: "1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años (...); b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados" Dado que por imperativo legal el valor catastral propio del IBI ha de tomarse en consideración a efectos del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos, y que la liquidación de la plusvalía se funda en el presupuesto fáctico del valor catastral (línea argumental acogida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2004) y no constando que, en el presente caso, la finca segregada sobre la que se fijó el derecho de superficie que ha sido objeto de transmisión tenga asignado un valor catastral ni que el mismo haya sido notificado (línea con lo señalado en la citada sentencia), siendo que el valor catastral constituye el presupuesto sobre el que se va a determinar 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, en su caso, formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores determinados si no estuviera conforme con los que había establecido el Centro de Gestión Catastral. De todo lo anterior y a la vista del

valor empleado por la liquidación, y no correspondiendo el mismo al valor catastral, procede la nulidad de la misma en tanto no se determine el valor catastral y el porcentaje a aplicar al mismo» (FD cuarto).

8.3. Número de años de generación del incremento

Es el turno de analizar el número de años de generación del incremento de valor gravado por el impuesto, que no período impositivo, como hemos reiterado constantemente durante este trabajo -estamos en un impuesto instantáneo-, aunque los tribunales -parece que el TS hace años abandonó esta denominación- siguen aplicándola al impuesto: por ejemplo, recientemente, STSJ Comunidad de Valenciana de 30-6-2014 (JT 2014\1614), en el Fundamento de Derecho primero o la STSJ de Cataluña de 6-11-2013 (JT 2014\438), en su Fundamento de Derecho quinto. En fin, al margen de cuestiones de menor entidad, como decía, en relación con el número de años de generación del incremento de valor vamos a hacer las siguientes precisiones

8.3.1. Límite máximo y mínimo

Se establece un máximo en el cómputo de 20 años (art. 107.1 TRLRHL: *«La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años»*) y un mínimo de un año. Sólo se computan años completos, despreciándose las fracciones. Así lo explica, por ejemplo, la anterior STSJ de Galicia de 26-3-2002 (JT 2002\1502): *«Mas como quiera que para computar el incremento de valor, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2, del artículo 108 -actual art. 107.4, 3ª-, sólo se consideran los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del mismo, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período, de manera que si la enajenación se produce antes de transcurrido un año, no hay porcentaje aplicable»* (FD quinto).

En cuanto a la regla general del período mínimo de generación del incremento del valor del terreno, como ya adelantamos al principio de nuestro análisis, tiene una excepción territorial. Se trata de lo dispuesto en el art. 51 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por el que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, que faculta gravar las plusvalías «inter vivos» generadas en un período inferior al año: «1. En los hechos imposables 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 gravado²¹⁸».

8.3.2. Fecha final de cómputo

La fecha final de cómputo es, obviamente el momento del *devengo* de la operación que se somete a gravamen. Por ello nos remitimos a lo dicho en el capítulo VI.

8.3.3. Fecha inicial del cómputo: fecha de la anterior transmisión

²¹⁸ En este ámbito del impuesto se han planteado propuestas de *lege ferenda*, a mi juicio, interesantes y razonables que han caído en saco roto. Por ejemplo, resulta esclarecedor el Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local, constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales (543/000015) que, en función del análisis de los problemas que acucian al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, propone las siguientes soluciones: «*Resulta arbitrario en la determinación de la base imponible y excluye explícitamente las plusvalías más claramente especulativas, como las generadas en períodos inferiores a un año, por lo que debería revisarse: a) modificar la determinación de la base imponible, pasando del valor administrativo a una valoración más acorde con el mercado; b) que grave tanto el terreno como a las construcciones, de forma independiente a su calificación urbanística; c) no debería excluir a las operaciones producidas en un lapso inferior a un año; d) articular la no exención por mantenimiento del mismo titular del inmueble, cuando este sea una entidad que experimente cambios sustanciales en su capital social*» (cfr. BOCG, Senado, Serie I, 17 de diciembre de 2007, núm. 849, p. 19).

a) Transmisión de la propiedad plena. Supuestos especiales

Si se trata de la propiedad plena, no hay que plantearse ninguna especialidad: fecha de la anterior transmisión sujeta al impuesto, al margen de que hubiese estado exenta y, por supuesto, al margen de que se hubiese liquidado efectivamente o no. Claro, la casuística en este punto es muy prolija, pero, de entre todos los supuestos que pueden plantear algún tipo de problema y que han sido debatidos en sede judicial, me parece interesante comentar, en primer lugar, la STSJ de Cataluña de 10-04-1996 (JT 1996\800), en la que se discute cuál es el momento inicial del período de generación (al que llama el tribunal, erróneamente –como estamos hartos de reiterar- *período impositivo*) en la transmisión de un terreno adquirido en su día mediante expropiación forzosa y que posteriormente fue desafectado. La sentencia fija la fecha inicial del período de generación del incremento en la de la expropiación y no, como pretendía la recurrente, en la fecha en que finalizó el plazo para que los antiguos propietarios pudieran ejercitar el derecho de reversión. El argumento, en el Fundamento de Derecho tercero: *«En cuanto al período impositivo, el Ayuntamiento toma como fecha inicial la de 3 de febrero de 1943, momento en que la demandante adquirió, en virtud de expropiación, el terreno que nos ocupa y, en aplicación del art. 108.1 de la LHL limita aquél a 20 años. FEVE, por contra, considera que no tuvo la titularidad de la finca hasta el 18 de agosto de 1980 por lo que el período a computar debe ser de doce años. Se basa en que en esta última fecha finalizó el plazo para que los antiguos propietarios pudieran ejercitar el derecho de reversión, tras la declaración de innecesariedad para la prestación del servicio público ferroviario del inmueble expropiado, conforme al art. 55 de la Ley de Expropiación Forzosa. No cabe estimar esta pretensión, ya que el derecho de reversión es un derecho real de adquisición referible al bien expropiado y, de ejercitarse, no hace nula la expropiación en su día practicada sino que supone una mera cesación de sus efectos; si no se ejercita, en nada afecta a la situación jurídica resultante de una expropiación plena como la que contemplamos que, por su propia naturaleza, extingue la propiedad en el expropiado y la traslada al beneficiario, en este caso, FEVE; por tanto, la fecha inicial del período impositivo, pese a la desafectación, sigue siendo la de 3 de febrero de 1943»*²¹⁹.

²¹⁹ Otra de las cuestiones, conexas a la comentada, que se han planteado en los tribunales son la posibles «interferencias» a la hora del cómputo del período de generación del incremento por tener los terrenos que se transmiten el carácter de dominio público, cualidad que no pierden hasta su desafectación. Este hecho, a juicio de algunos TSJ, es relevante para considerar que es a partir de ese cambio, de dominio público a bien patrimonial, cuando ha de iniciarse el cómputo del plazo para establecer el gravamen del incremento del valor de los terrenos. Entre las que

defienden este tesis, la STSJ de Andalucía –Sevilla- de 21-6-1999 (JT 1999\1879), manifestaba que *«La exclusión del tráfico jurídico derivada de su carácter de dominio público afectado a un servicio cual el ferroviario, sin duda supone que los bienes no pueden gozar de incremento en su valor, en la medida en que son bienes que están “extra commercium”, fuera del mercado. Como ya hemos dicho, la “ratio legis” del impuesto, obedece a la justa participación que los municipios deben tener como representantes de la colectividad en los referidos incrementos de valor de los terrenos no ganados por el esfuerzo de los propietarios. Pero, si no hay incremento, no hay gravamen. De cuanto se lleva expuesto parece razonable que, en efecto no deba tomarse en consideración para el cómputo del período impositivo el tiempo anterior a la desafectación, en este caso producida en el mes de julio de 1990 (...)»* (FD cuarto). Con posterioridad, este mismo tribunal en STSJ de Andalucía –Sevilla- de 3-1-2001 (JT 2001\721) se mostraba así de tajante: *«Llegados a este punto se recuerda la característica esencial de inalienabilidad – reconocida en el art. 132 de la Constitución Española – que adorna a los bienes de dominio público. Mientras se mantuviere la exclusión del comercio –hasta que no se incorporen a la propiedad privada del Estado u organismo autónomo (arts. 340 del CC y 1 de la Ley de Patrimonio del Estado), con posibilidad de enajenación– no cabe atribuir al terreno un valor a los efectos que nos ocupan, ni por tanto tiene lugar el inicio del período en el que manifiesta el incremento de dicho valor, en los términos del art. 108, tercera, de la Ley de Haciendas Locales (LHL). Tal conclusión –la que vincula el valor del terreno urbano al del mercado para concretar el momento inicial de la generación de la plusvalía– sería consecuenta con el nuevo sistema de determinación de la base imponible del IIVTNU que introdujo la LHL en el que se parte del valor catastral vigente al tiempo de la enajenación. Y como es sabido dicho valor catastral se fija tomando como referencia el valor de mercado de los inmuebles (art. 66.2 de la LHL). Es por tanto el momento de la desafectación del bien de dominio público el inicial de generación del incremento del valor del terreno, y con esta conclusión seguimos el criterio sostenido en otras sentencias de esta Sala (de 30-9-1996, rec. 1860/1995, Secc. 1ª de 16-11-1998, rec. 2277/1996, Secc. 1ª). No consta en los autos la fecha del acuerdo de desafectación, pero –como se dijo– sí que el terreno estuvo incluido en el dominio público, sin que pueda asumirse que la dejación de la actividad investigadora sobre aquella fecha –dejación imputable a la Administración– pueda ser suplida en beneficio de ésta con la presunción de una fecha de desafectación anterior a la de la certificación de 25-8-1992. En consecuencia se ha de estimar el presente recurso»* (FD cuarto). Así las cosas, aparece el TS e impone cordura en este concatenado de despropósitos y en la STS de 27-4-2002 (examinada anteriormente), en la que casa la STSJ de Andalucía de 30-9-1996 (nº de recurso 1850/1996), declara que: *«Por lo que respecta al caso que nos ocupa, es indudable que se había producido aumento de valor, como insistentemente ha venido sosteniendo el Ayuntamiento, como no podía ser menos, pues lo contrario conduciría al absurdo de que una parcela urbana –así fue calificada en la escritura que obra en el expediente–, no hubiera experimentado tal incremento. En consecuencia, el impuesto se devengó el día de la constitución del derecho de superficie, y el aumento de valor ha de referirse al período en que aún no se había producido la desafectación, sin que pueda admitirse la solución adoptada por la sentencia recurrida, lo que conlleva la estimación de este motivo. Debemos insistir en la naturaleza de este impuesto. Se trata de un impuesto instantáneo, que se devenga en el momento de producirse la transmisión. Es en ese momento cuando se desatan todas las consecuencias jurídicas inherentes, entre ellas la liquidación conforme al período impositivo. En el momento del devengo, la circunstancia de que el bien hubiera estado afectado al dominio público ha pasado a ser historia y no puede ser tomada en consideración en modo alguno»* (FD séptimo). Aun así, todavía existe alguna resolución dejando de lado la doctrina del TS, sostenida en la –ojo al dato- tesis jurisprudencial del TSJ de Andalucía examinada: STSJ Comunidad Valenciana de 30-6-2014 (JT 2014\1614): *«Según ACTA DE DESAFECTACION de 9 de julio de 2003. En cumplimiento de lo dispuesto en el Acuerdo de fecha de 8 de julio de 2003 del Ilmo. Sr. Delegado del Ministerio de Hacienda en RENFE, se entiende expresamente desafectados del dominio público e incorporados al patrimonio*

También la STS de 13-6-2002 (RJ 2002\5379) aclara una cuestión que no debería de confundir: no se debe tomar como fecha inicial del período de generación la fecha de declaración de obra nueva edificada, sino la de adquisición del terreno sobre el que se construyó posteriormente: *«En lo que se refiere al primer motivo de casación, es decir, la infracción de los arts. 105 y 108 de la Ley de Haciendas Locales, resulta evidente que debe ser estimado, toda vez que consta expresamente en la escritura pública de 2 de diciembre de 1991 que la finca descrita como número 5 (casa destinada a vivienda compuesta de planta baja y planta de piso) fue adquirida el 20 de septiembre de 1977, si bien la declaración de obra nueva de la edificación tuvo lugar el 4 de junio de 1990. Por ello, el período gravado en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza urbana ha de considerarse iniciado en la fecha de adquisición del terreno (20 de septiembre de 1977) y no en la fecha de declaración de la obra nueva edificada sobre el mismo (4 de junio de 1990), y considerarse concluido en fecha 2 de diciembre de 1991 en que fue vendido (catorce años más tarde) a la entidad "Comercial Cap Sa Sal, SA"»* (FD primero)²²⁰. Asimismo, la STSJ de Andalucía -Granada- de 26-7-

de RENFE con carácter de bien patrimonial, los inmuebles descritos correspondiendo en adelante a dicha Entidad las plenas facultades dominicales sobre los mismos. La cuestión planteada ha sido resuelta por la STSJ de Andalucía, Sala de Sevilla, de 3/01/2001, Rec. 2093/207 SIC (interpuesto por RENFE contra el liquidación del IIVTNU, practicada por el Ayuntamiento de Sevilla. Dicha sentencia es del siguiente tenor literal: (...) " Es por tanto el momento de la desafectación del bien de dominio público el inicial de generación del incremento del valor del terreno"» (FD segundo). La pretensión de excluir del cómputo del período de generación del incremento el tiempo en el que el terreno estuviese afectado al dominio público, sería similar a la intención de alterarlo en los supuestos de modificación de la calificación urbanística durante el período de generación del incremento del valor de los terrenos, en los que resultan indiferentes los cambios que se produzcan en dicho período, pues el hecho imponible no se produce de forma paulatina durante el período comprendido entre la fecha inicial del período temporal de generación y la final, sino de una sola vez, en el momento en que el incremento de valor se hace efectivo como consecuencia de un determinado negocio jurídico. Lo que sucede es que para cuantificar el incremento se tiene en cuenta el período temporal durante el que se ha generado, con referencia a una fecha inicial y a otra final del mismo. Esta fecha final acotada por el negocio jurídico produce el devengo del impuesto, sin que ello suponga una retracción del gravamen al momento inicial, sino que la riqueza objeto de tributación es actual, en la medida que se manifiesta en el momento del devengo. En consecuencia, lo realmente importante es la situación que tengan los terrenos en ese momento del devengo.

²²⁰ La Doctrina administrativa se ha pronunciado en el mismo sentido. La DGT en Consulta vinculante núm. V0362/15, de 30 enero (JUR 2015\121232) declaraba: «Por tanto, para la

2003 (RJ 2003\6397) solventa un asunto un tanto absurdo: el recurrente pretendía fijar la fecha de inicio del período de incremento el 1-1-1990, momento en que, según la Ley 39/1988, entra en vigor el IIVTNU: *«el hecho de que el Impuesto en cuestión no fuera exigible sino a partir de 1 de enero de 1990 como se establece en la citada Disposición Transitoria Quinta de la Ley 39/1988, no evita que la generación del incremento de valor de los terrenos que con él se quiere gravar, deba ser considerada tomando como punto de referencia dos momentos, el inicial que arranca desde el instante en que se produjo su adquisición por parte de quien más adelante lo transmite, y el de su enajenación por los sistemas que tiene establecidos nuestro Ordenamiento jurídico, momento en que la Ley sitúan el devengo del tributo de conformidad con lo prevenido en el artículo 110 de su Ley reguladora. Precisamente, es el momento del devengo el que determina, entre otras cosas, la legislación aplicable al caso gravado y siendo así que en el que nos ocupa ya regía la exigibilidad del tributo que estamos considerando en los términos prevenidos en la Ley 39/1988»* (FD segundo).

b) Supuestos de adquisición sucesiva

En los casos de adquisición sucesiva, es decir, de la nuda propiedad y el usufructo, hay que pensar que el porcentaje de la primera adquisición es el que marca para el adquirente el porcentaje a adquirir posteriormente, que no tiene por qué coincidir con el que se liquide al transmitente de tales derechos. Hay que tener especial cuidado en la redacción de este extremo en las Ordenanzas fiscales ya que muchas de ellas, interpretadas literalmente, conducirían a un claro fenómeno de desimposición. Pensemos, por ejemplo, en un contribuyente que, respecto de un inmueble adquirido hace más de veinte años, constituyera un usufructo de cinco años de duración. En tal caso, se liquidaría el impuesto sobre el incremento de valor experimentado por un 10 por 100 del terreno.

determinación del momento inicial a efectos del cómputo del periodo al que se refiere la sociedad consultante en su escrito, se ha de tomar como fecha inicial la de la adquisición del solar, que es la fecha en que se devengó el impuesto, y no la de la fecha de declaración de la obra nueva edificada sobre el mismo, ni la fecha de finalización de la obra, ya que en ninguna de estas dos últimas fechas se ha originado el devengo del impuesto».

Supongamos que, vencido el plazo del usufructo, se transmitiera el inmueble. En tal caso, lo lógico sería tomar como referencia para el 90 por 100 del terreno el período transcurrido desde que el transmitente adquirió la propiedad, y respecto del 10 por 100 restante el período transcurrido desde que se liquidó el impuesto por la constitución del usufructo. Sin embargo, algunas Ordenanzas fiscales pueden suscitar problemas de interpretación. Tomemos como ejemplo el art. 21 de la Ordenanza reguladora del impuesto en Madrid: *«El período de imposición comprende el número de años a lo largo de los cuales se pone de manifiesto el incremento del valor de los terrenos y se computará desde el devengo inmediato anterior del impuesto, con el límite máximo de veinte años»*. Esta redacción, literalmente interpretada, podría dar a entender que, devengado el impuesto con la constitución del usufructo, esa sería la fecha que tendríamos que tomar como referencia para calcular el incremento del valor del terreno en una posterior transmisión de la propiedad. Tal interpretación, en nuestro ejemplo, llevaría a que el incremento de valor del 90 por 100 del terreno correspondiente a los veinte años transcurridos desde su adquisición hasta la constitución del usufructo quedara sin tributar. Pues bien, esta interpretación es la que tendríamos que hacer imposible con una adecuada redacción de la Ordenanza fiscal.

Pero, quizá, con lo que tengamos que tener mayor cuidado es con la adquisición sucesiva a la inversa -primero nuda propiedad y después usufructo- para el supuesto de consolidación del dominio. Vamos a ver lo que nos dice la DGT en Consulta vinculante núm. V0688/14, de 12-3-2014 (JUR 2014\166555): *«De acuerdo con lo anterior, el período de incremento de valor del terreno puesto de manifiesto en el momento del devengo, momento este que coincide con el del fallecimiento de la causante, será el comprendido entre éste (fecha de devengo del impuesto que ahora se liquida) y la del devengo de la anterior constitución o transmisión del derecho que ahora se adquiere, teniendo en cuenta que dicho período se considerará por años completos. Así, el inicio del período de incremento de valor del terreno que ahora se obtiene, no puede situarse en el momento de transmisión de la nuda propiedad, porque esta figura se extinguió en el momento en que falleció la madre de la causante, extinguiéndose a su vez con motivo del fallecimiento, el usufructo respecto al cual, aquella era titular. Por tanto, el momento que debe tomarse a efectos de determinar el inicio del citado período de incremento de valor será aquel en el que la nuda propietaria consolidó el dominio (período de generación: 18 años). Este planteamiento coincide con el establecido en diversas sentencias de*

la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, entre las que cabe citar la de 26 de noviembre de 1994 en el recurso de apelación 4433/1990 (FD 7º) y la de 22 de julio de 2000 en el recurso de casación 485/1994 (FD 4º)». Como vemos, la DGT ha hecho oídos sordos a lo dicho por el TS en relación con la consolidación del dominio, es decir, que se trata de una operación que no devenga el impuesto: la extinción de los derechos reales de goce limitativos del dominio no realiza el hecho imponible del impuesto. Recordemos sus palabras en la STS de 16-1-1999 (RJ 1999\563): «*la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto*» (FD segundo). Por ende, en estos casos, nunca podremos situar la fecha de inicio para el cómputo del período de generación del incremento en el momento en que se consolida el dominio, ya que no se devengó el impuesto y, por tanto, en la contestación a la consulta planteada a la DGT -en la que este centro directivo comete una aberración jurídica- habría que haber situado esa fecha de inicio en la transmisión de la nuda propiedad, es decir, de la propiedad (la que era y la que es después de la consolidación). Pero, además, esta resolución merece una doble crítica: la DGT cimienta su contestación -como hemos leído- en dos sentencias del TS, citando el Fundamento de Derecho cuarto de la segunda de ellas. Se trata de la STS de 22-7-2000 (RJ 2000\7593), que disponía, en aquel Fundamento: «*En el motivo tercero, la entidad recurrente rechaza que se hayan practicado dos liquidaciones diferentes, una para la nuda propiedad y otra para el usufructo, a pesar de existir una titularidad dominical única. Explica dicha parte que la liquidación por la nuda propiedad se computó por el período de tiempo de 1959 a 1989 y la del usufructo por el tiempo que medió entre 1964 y 1989, destacando que en 1964 se extinguió el usufructo por fallecimiento de la titular de dicho derecho real, consolidándose entonces el pleno dominio en la persona que aportó el inmueble a la sociedad adquirente. A este respecto, la sentencia manifiesta que, en su Fundamento 3, que tanto la nuda propiedad como el usufructo, son susceptibles de constituir hechos imponibles, sin que ello suponga doble imposición, como resulta de lo acreditado en el expediente administrativo, en el que los porcentajes de ambas liquidaciones se corresponden con el 70% y el 30%, sin superar el total*

autorizado. Pero ciertamente, si en 1964 el nudo propietario consolidó el dominio, al extinguirse el usufructo por el fallecimiento de la madre del mismo, es manifiesto que el período comprendido en las liquidaciones originadas por los aumentos de valor experimentados por la finca con motivo de la constitución de los referidos derechos reales es erróneo, pues ambas figuras desaparecieron en 1964. En este aspecto el recurso debe ser estimado, como también se impone hacerlo en lo relativo al valor inicial tomado en cuenta en las liquidaciones de ambos derechos, el de nuda propiedad y el de usufructo, pues no tiene explicación alguna que sean diferentes ni pueden acogerse las ofrecidas por la Administración Municipal para explicarlo. En las liquidaciones se infringieron, en definitiva, los preceptos señalados en este motivo, por lo que, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 102.2, de conformidad con lo interesado en el escrito de interposición del recurso, deben declararse nulas las liquidaciones impugnadas». Claro, aquí entiende la DGT que cuando habla el TS de una sola fecha de inicio para el cómputo del período de incremento de valor -descartando la idea de que fuesen dos: una, cuando se transmite la nuda propiedad y, otra, cuando se consolida el dominio-, se refiere a la de la consolidación del dominio y, sin embargo, sin duda, está aludiendo justo a la otra, a la primera, cuando se transmite la nuda propiedad. Se trata de la interpretación más razonable de esta sentencia, teniendo en cuenta la doctrina del propio tribunal en esta materia, fijada un año antes.

8.4. Coeficientes de incremento anual

En relación con los coeficientes de incremento anual, comentar la absurda congelación de los mismos que, unido al punto de partida de un valor catastral claramente alejado de la realidad, ha provocado que el boom inmobiliario haya pasado de largo para los municipios en el IIVTNU. Estos coeficientes han sido los que han sustentado el nuevo sistema (introducido por la Ley 39/1988) y justificado el incremento que ordena gravar la actual regulación del mismo. Así lo manifestaba la STSJ de Castilla y León -Valladolid- de 13-7-1999 (JT 1999\1674): *«El fondo de la cuestión a tratar en este recurso se concentra en determinar si es de aplicación al caso la antigua doctrina jurisprudencial que entiende operada una congelación del valor de los terrenos sobre los que se asientan edificios de carácter histórico-artístico, que impide la realización de cualquier plusvalía con ocasión de su transmisión. Tal doctrina, que tuvo apoyatura en la Ley de 13 de mayo de 1933 sobre Defensa del*

Patrimonio Histórico Artístico y en la Ley de 25 de junio de 1985, del Patrimonio Histórico Español, fue sostenida por el Tribunal Supremo en la aplicación del viejo Impuesto Municipal de Plusvalías, hoy derogado por el vigente Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, introduce cambios sustanciales en la tributación de las plusvalías inmobiliarias. No sólo cambia el nombre del impuesto sino que se entiende producida la plusvalía en todo caso, objetivizándose el cálculo de la misma mediante un sistema de coeficientes que operan sobre el valor del inmueble en el IBI. Por otra parte, se suprimen todos los beneficios fiscales establecidos en la legislación anterior y no reconocidos por la nueva Ley que se aprueba» (FD tercero).

8.5. Método de determinación de la Base Imponible: error en el cálculo legal

Pero, al margen de todo lo dicho y de la procedencia de este sistema de determinación de bases para los supuestos en los que se cuestiona si efectivamente existe o no un incremento de valor, también se ha puesto en duda si la fórmula legal de cálculo que se aplica por los Ayuntamientos está determinando el incremento del valor del terreno puesto de manifiesto (es decir, pasado) o que, erróneamente, se pondrá de manifiesto (por tanto, en años futuros). El tema de fondo tiene su origen último en dos sentencias que desde que han tenido publicidad han puesto en vilo a los Ayuntamientos, en concreto la STSJ de Castilla-La Mancha, de 17-04-2012 (JUR 2012\158828), que confirma²²¹ en apelación la SJCA nº 1 de Cuenca, de 21-09-2010 (JT

²²¹ Es, estrictamente, así, puesto que se limita a ratificar la sentencia de primera instancia y, por tanto, resulta frugal en argumentos: «Debemos proceder a la desestimación del presente recurso de apelación, por las siguientes razones jurídicas, a saber: a) Se ha de partir, de hecho de la interpretación legal, contenido en el fundamento de Derecho cuarto de la resolución judicial recurrida. Dicha exégesis, en realidad desvirtuadora de la presunción de legalidad del acto tributario objeto de impugnación; tiene su asiento, en un juicio de razonabilidad, que deriva de la propia valoración de la prueba documental de alcance técnico, aportada por la parte actora en vía administrativa (Documentos n.ºs. 9 y 10 del expediente), ratificados por el informe pericial que se acompaña a los mismos; en donde se justifica la manera de gravar la plusvalía. b) Frente a ello, dicha de exégesis, claramente fundamentada y apoyada, igualmente en la legislación aplicada (art. 104 a 107, de la Ley de Hacienda Local), más allá de una exposición abstracta de la aplicación del impuesto deducida por la Administración local en su escrito de

2012\1363), en la que –en ésta última- el contribuyente consigue demostrar acertadamente –según ponen de manifiesto ambos tribunales-, que el cálculo realizado por el Ayuntamiento en la liquidación del Impuesto que da lugar al recurso es del todo erróneo, en la medida en que al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, calcula el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados Así se explica el tribunal en el Fundamento de Derecho cuarto: *«Por lo que se refiere al otro motivo de impugnación, la fórmula de cálculo, en este aspecto sí que hay que dar la razón a la parte actor, por cuanto la misma, en base a los informes matemáticos que acompaña con sus escritos de recursos de reposición presentados en vía administrativa, sí que ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por el mismo, y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente, tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x nº de años x coeficiente de incremento / 1+ (número de años x coeficiente de incremento), se ofrece como correcta, en base a las explicaciones contenidas en el escrito de demanda, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el período de tenencia del bien, tal como se aplica gráficamente en dicho escrito de demanda, partiendo de un valor de suelo de 100 euros, y las diferencias de aplicar una u otra fórmula, 54 de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, 35,06 de aplicar la fórmula de la parte actora, pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada»*²²². Es decir,

apelación, no se aporta por la misma ningún principio de prueba técnico, de fácil apoyatura probatoria para dicho Ente local (arts. 217 y 281, ambos de la L.E. Civil), que permite constatar su tesis, cuestionando el juicio de racionalidad hermenéutica, dado por el Juez de instancia y reforzado por el escrito de la parte que se opone a la apelación; lo que nos ha de llevar a desestimar el recurso; y confirmar la legalidad de la resolución judicial impugnada. Con expresa imposición de costas a la parte apelante (art. 139.2 de la Ley Reguladora)» (FJ único).

²²² Estos argumentos fueron aceptados y asumidos por la SJCA, núm.3, de Valencia de 4-2-2014 (Sentencia 44/2014): *«Pues bien en el caso que nos ocupa, y como tiene resuelto este órgano en sentencia anterior, en particular la de fecha 31-1-14, en PA 210/13, la actora ha propuesto una fórmula de cálculo que no solo respeta el tenor literal de los preceptos del TRLHLL que rigen*

el método de cálculo de la plusvalía o base imponible consiste –como sabemos– en que «sobre el valor del terreno en el momento del devengo se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento» (dentro de ciertos límites máximos que fija la ley). Hasta ahora los ayuntamientos aplican esta norma de la forma más sencilla posible: multiplican el valor catastral por el porcentaje anual y por el número de años transcurridos desde la adquisición del terreno. La sentencia citada pone de manifiesto, razonablemente, que esta no es la plusvalía que se debe someter a gravamen. Sucede, sin embargo, que la lectura de la sentencia del TSJ –como dijimos– aporta poca luz porque se limita a confirmar la sentencia del Juzgado sin reproducir sus argumentos.

También, algún autor ha afirmado que los ayuntamientos están liquidando cuotas superiores a lo debido, aplicando la norma legal del modo antes indicado. La razón que aducen es incuestionable: el resultado de multiplicar el valor catastral por el porcentaje de incremento y por el número de años transcurridos no es la plusvalía que ha experimentado el terreno en los años precedentes desde el momento de la compra, sino la que presumiblemente se podrá producir en los años venideros con un porcentaje teórico de incremento anual de valor igual al que ha establecido el ayuntamiento²²³.

el impuesto, arts. 107 y 108, sino que se trata de una fórmula mucho más acorde al espíritu y finalidad de la norma, que no es otro que gravar un incremento de valor, real o ficticio, producido en el pasado y agotado en el momento del devengo; en modo alguno gravar un incremento que se produzca en el futuro, tal y como se viene calculando por las Administraciones Locales con un criterio de interpretación literal exorbitante, acorde con sus propios intereses recaudatorios y desconocedor de la realidad económica, social y jurídica» (la resolución se puede consultar en PRÓSPER ALMAGRO, A. B.: «IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado», cit, p.66)

²²³ SIMÓN ACOSTA lo interpreta de la siguiente manera: «Explicuémoslo con un ejemplo. Con un valor catastral de 100.000 euros, un porcentaje de incremento del 4% y un periodo de tiempo de 10 años transcurridos desde la adquisición del bien hasta su transmisión, los ayuntamientos calculan la plusvalía multiplicando el valor catastral (100) por el porcentaje de incremento que, en este caso, sería el 40% (4% cada año durante 10 años). La plusvalía gravable o base imponible ascendería a 40.000 euros. Efectivamente, si esperamos diez años desde el momento de la venta, el terreno alcanzará un valor de 140.000 euros a razón de una subida de un 4% anual, y la plusvalía será de 40.000 euros. Pero los 40.000 euros son la plusvalía esperada en los próximos 10 años, no la que se ha puesto de manifiesto en el momento de la transmisión. Para determinar la plusvalía gravable, que no puede ser otra que la generada desde la fecha de adquisición hasta la de transmisión del terreno, lo que hay que calcular es el valor inicial del terreno partiendo del dato objetivo de que la plusvalía anual durante los 10 años transcurridos es el 4%. En este caso, el valor inicial ascendería a 71.428,57 euros y la plusvalía gravable o base imponible sería la diferencia entre el valor actual (100.000 euros) y el valor inicial (71.428,57 euros). En otras palabras, la base imponible es 28.571,43 euros y no 40.000 euros, como se suele

En definitiva, y sin entrar a valorar la idoneidad de recetas matemáticas más o menos precisas,- en función de la jurisprudencia analizada- el pensamiento que flota en el ambiente es que parece irrefutable es que el punto de partida para el cálculo de la base imponible, sea cuál sea la fórmula que se determine por el legislador, debe de ser el valor catastral del terreno en el momento de su adquisición y no el vigente el momento de producirse el devengo. Sin embargo, esta exégesis de la regulación legal de la base imponible en el IIVTNU no ha contado con muchos prosélitos, ni en el ámbito jurisdiccional ni en la Administración y la razón aducida por todos ha sido, básicamente, la misma: el art. 107 TRLRHL exige para la determinación de la base imponible partir del *valor del terreno en el momento del devengo* y todo lo demás son propuestas de *lege ferenda*. En esa línea encontramos a, por ejemplo –sin ser muy numerosas-, la SJCA, núm. 7, de Barcelona de 11-01-2014 (JUR 2014\182973), que se apoya –parece- para abreviar en la –citada algo más arriba- Consulta/Informe de la DGT, de 18 de diciembre de 2012: *«La actora recurre la liquidación de la plusvalía de referencia 0130020710 por importe de 9.361,55 euros y la resolución del Ayuntamiento de Sabadell Decreto 3338/2013. Según la actora, el Ayuntamiento de Sabadell utiliza una formulación errónea para calcular la plusvalía conforme el artículo 107.2 del TRLRHL. El hecho controvertido es determinar el valor del terreno que se atribuye en el año de la transmisión de la que se parte. Según la actora, debe partirse del valor del terreno que figura en el recibo del IBI en el momento de la transmisión. El recibo del IBI del año 2013 fija un valor del suelo de 59.167,89 euros, por lo que aplicando la fórmula correspondiente, hace 18 años tenía un valor de 38.747,79 euros. La diferencia entre estas dos cantidades resultará ser la base imponible. Según la actora, el error del Ayuntamiento es calcular el valor del inmueble dentro de 18 años. Por lo que solicita que se revoque la*

establecer en la práctica. En efecto, al aplicar a los 71.428,57 euros el porcentaje de aumento anual del 4% durante 10 años, alcanzamos el valor actual de 100.000 euros y la plusvalía puesta de manifiesto en el momento de la transmisión no es otra que 28.571,43 euros. Expresada en términos matemáticos, la base imponible del IIVTNU no es igual a $VC \times \% \times \text{años}$, sino $BI=VC - [vc / (1 + (\% \times \text{años}))]$. Así se desprende literal y teleológicamente del art. 107 del Texto Fundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y sólo así tiene sentido y coherencia interna el propio impuesto» (cfr. SIMÓN ACOSTA, E: «Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalía de terrenos», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 860 (2013), p. 3.

resolución impugnada y se liquide el impuesto según las operaciones aritméticas señaladas por el recurrente. La Administración demandada se opone a las pretensiones de la actora y solicita que se confirme la resolución impugnada en base a los siguientes motivos: 1) El Ayuntamiento de Sabadell utiliza un sistema de cálculo de acuerdo con la fórmula señalada en los artículos 107 y 108 del TRLHL. El hecho controvertido es determinar cómo debe interpretarse el artículo 107 del TRLRHL al objeto del cálculo de la base imponible de la plusvalía. La presente cuestión queda resuelta a través de la Consulta/Informe de la Dirección General de los Tributos de 18 de diciembre de 2012, sobre el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Según lo dispuesto en la consulta, "de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 107 del TRLRHL, en los casos de transmisión de la propiedad de terrenos, el valor del terreno a tener en cuenta para la determinación de la base imponible del impuesto es el valor que tenga determinado en el momento del devengo a efectos del IBI" (...). "Atendiendo al contexto, los antecedentes legislativos, así como el sentido técnico y usual, hay que interpretar que, cuando el artículo 107.4 del TRLRHL dispone en su primer párrafo que sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes, implica necesariamente, y sin que la ley permita otra interpretación posible, multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo (que será en la generalidad de los casos el valor catastral del mismo en la fecha de la transmisión) por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años de incremento y el resultado de dicha multiplicación dividirlo por 100." Por lo que el cálculo realizado por el Ayuntamiento de Sabadell es conforme a derecho» (FJ primero y segundo).

En el ámbito administrativo encontramos algún que otro fallo mucho más vasto y minucioso que la anterior: v.gr., la resolución del Tribunal Administrativo de Navarra, de 7-05-2013 (JUR 2015\39955), que, además de plantar la Ley por delante, aporta alguna novedad –dejando entrever cierta disconformidad con el sistema legal- al realizar el propio órgano propuestas de

reforma, tales como detraer del valor inicial, actualizado conforme al IPC, la valoración final a efectos de aproximarse al máximo a la plusvalía real²²⁴. Pero,

²²⁴ Todo ello se desprende de lo dispuesto en los Fundamentos de Derecho segundo y tercero: «La Sociedad recurrente discrepa, asimismo, de la fórmula de cálculo empleada por el Ayuntamiento de Altsasu/Alsasua. Aduce que, si se parte del valor del terreno al final del período impositivo y no del que tenía al comenzar éste, de la fórmula legal de cálculo de la base imponible resultará un gravamen de rendimientos estimados "a futuro"; no así del incremento de valor ya experimentado. Se adhiere al "planteamiento novedoso" de una Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha del 17 de abril de 2012 en tal sentido. Este planteamiento no es aceptable a la luz de lo dispuesto en el artículo 175.1 de la LFHLN, que dice así: "Para determinar el importe del incremento real se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que resulte del cuadro siguiente". ¿Y cuándo tiene lugar ese "momento del devengo" que ha de tomarse como referencia para el valor? El artículo 177.1 de la LFHLN lo señala con toda precisión: "El impuesto se devenga: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por muerte, en la fecha de la transmisión "; que coincide, obviamente, con el final del período impositivo. La Ley deja así bien claro que el valor a efectos de aplicar la fórmula legal de cálculo de la base imponible del IIVTNU es el valor final del terreno, no el inicial. Asimismo, el número 3 del artículo 175 recalca que "En las transmisiones de terrenos el valor de los mismos en el momento del devengo será el valor que resulte de la aplicación de la Ponencia de Valores vigente (...)".2. Por lo demás, no se acredita ni se alega ninguna infracción de lo previsto en el artículo 175.2 de la LFHLN en relación con la fórmula "para determinar el importe del incremento real", en cuya virtud "se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo el porcentaje que resulte del cuadro siguiente (...)" (sigue un cuadro de porcentajes mínimos y máximos en función del número de habitantes y del número de años que el sujeto pasivo ha sido titular del inmueble). El precepto especifica que "Para determinar el porcentaje a que se refiere el párrafo primero de este número se aplicarán las reglas siguientes: Primera.- Los Ayuntamientos podrán fijar, dentro de los límites máximo y mínimo señalados en el cuadro para cada período, y según su población de derecho, el porcentaje anual que estimen conveniente. Segunda.- El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento. Tercera.- El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor. Cuarta.- Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla segunda, y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla tercera, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período". Todo ello se cumplió tal y como prevé el precepto transcrito, con la única salvedad del período impositivo considerado (veinte años en vez de los cuatro que procedía computar). Como se ha adelantado en el anterior Fundamento de Derecho, este Tribunal Administrativo no puede compartir el criterio de la precitada Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha del 17 de abril de 2012, confirmatoria de otra de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca del 21 de septiembre de 2010. Se trata de una opinión aislada que no se aviene con lo dispuesto en los artículos 107.4 del TRLRHL y 175.1 de la LFHLN. La citada Sentencia del Juzgado conculca partía de una reflexión materialmente acertada, a saber: si se aplica el porcentaje que proceda de incremento sobre el valor final del inmueble al terminar el período impositivo, en vez del inicial, "lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo". Sin embargo,

como se ha adelantado, el "planteamiento novedoso" (en expresión utilizada por la propia Sociedad recurrente) que a partir de ahí se intenta aplicar para el cálculo de la base imponible del IIVTNU tropieza, ya de principio, con la previsión de la Ley en el sentido de que el porcentaje de incremento de valor se aplique precisamente sobre ese "valor final", que es el del "momento del devengo", y no así el inicial, según queda explicado en el anterior Fundamento de Derecho. De modo que, al menos en tanto los citados preceptos legales no sean invalidados en sede constitucional, tal debate no puede plantearse sino "de lege ferenda"; es decir, en sede parlamentaria. 2. Pero hay más. Dice esta Sentencia del Juzgado conquense, cuya opinión comparte la Sociedad recurrente, que sería mucho más correcto (desde perspectivas técnicas y de justicia material, se entiende) partir de una estimación razonable de la valoración del terreno en el momento del inicio del período impositivo del IIVTNU. Conformes. Ahora bien, para establecer una fórmula legal más justa que la hoy vigente, ¿cuál debería ser el modo de calcular ese valor inicial? Lo sugerido a tal fin es aplicar el mismo método de la fórmula legal actual, pero en sentido inverso. Si de la Ley y la Ordenanza se deriva un porcentaje del 3,2 % de incremento estimado de valor anual, dedúzcase (viene a decirse) del valor final un 3,2 % para calcular el del año anterior; de la cifra resultante dedúzcase otro 3,2 % al efecto de estimar la valoración de ese terreno dos años antes; y así sucesivamente, hasta llegar al año de adquisición del terreno. Procede preguntarse: ¿Es factible deducir así el valor real del inmueble al inicio del período impositivo? Responderemos: el valor presunto así deducido y el real no tienen por qué coincidir. Ni de lejos. Veamos algunos ejemplos concretos. De aplicarse la fórmula propuesta por los recurrentes, en 2004 debería estimarse un incremento de valor del terreno en un 3,2 %. Pues bien, ese mismo año 2004, en lo más álgido de la denominada "burbuja inmobiliaria", los datos oficiales del Ministerio de la Vivienda constataron un aumento del precio por metro cuadrado de las viviendas cercano al 18 %, en promedio (y no hará falta abundar aquí en la estrecha vinculación de ese dato con los precios de repercusión del suelo). Teniendo en cuenta que el Índice de Precios al Consumo -IPC- se incrementó ese año aproximadamente un 3,2 % (de modo que un euro al final de 2004 tenía un 3,2 % menos de poder adquisitivo que al principio), cabría presumir razonablemente el incremento real medio del valor en una cantidad neta estimada para 2004 que se situaría, muy probablemente, entre el 14 % y el 15 %. Compárese con ese 3,2 % que resultaría del cálculo abstracto propuesto en esta alzada. Por contra, para el año 2008 tanto las cifras oficiales del Ministerio de la Vivienda como los de las sociedades de tasación de inmuebles patentizaban descensos de precios próximos al 6 % (e incluso superiores) con respecto a 2007. En este caso, además, el IPC del año (1,4 %) no paliaba esa diferencia, sino que, al contrario, la aumentaba en la realidad (a despecho de la ausencia de dicho factor en la fórmula de cálculo de la base imponible, resaltada en sentencias como la del Tribunal Supremo del 16 de septiembre de 1995, entre otras). Y parecidas situaciones se han venido dando, asimismo, en los años siguientes al 2008. Es ahora cuando van saliendo a la luz tales desfases en toda su intensidad. Apenas generaron unas pocas protestas aisladas durante la pausa en la espiral de subida de precios inmobiliarios observada en la primera mitad de la década de los noventa del siglo pasado, y prácticamente ninguna durante los años más desenfrenados de lo que se ha dado en llamar "burbuja inmobiliaria", puesto que en este último período resultaban muy beneficiosos para los contribuyentes; en tanto que el espectacular desplome actual ha reabierto la polémica, como era de esperar. La solución a este problema no puede consistir en un mero remiendo o "parcheo" de la fórmula legal. Parece fundado opinar que una futura legislación del IIVTNU en cuyo seno se calculara la base imponible a partir del valor real inicial del suelo sería factible y deseable. No lo discutiremos. Pero, sin perjuicio de lo dicho, la formulación alternativa planteada en esta alzada dista de facilitar aproximaciones realistas a la valoración del terreno al inicio del período impositivo. Y diremos más: aunque sirviera, el logro de una estimación razonablemente aproximada de lo que valía el terreno al adquirirse tampoco bastaría en modo alguno para solventar los restantes defectos de la actual fórmula legal. La operación matemática propugnada por la parte recurrente tendría sentido lógico si, una vez calculado el valor inicial (debidamente ponderado

sin duda, quien trata certeramente –en mi opinión- la cuestión es la DGT, en las Consultas generales de 17-5-2013, núm. 0012-13²²⁵ y de 27 enero de 2014 (JUR

conforme a la evolución del IPC), se restase de la valoración final a efectos de aproximarse al máximo a la plusvalía real. Pero los actuales artículos 175 de la LFHLN y 107.4 del TRLHL no prevén esa sencilla operación de resta. Lo que se contempla es la aplicación de unos porcentajes concretos y determinados en función de la población del municipio y del tiempo durante el que se mantuvo la titularidad del terreno, sin tener en cuenta la incidencia del IPC, y con independencia de los verdaderos incrementos o decrementos de valor. Cabría (siempre "de lege ferenda") apuntar la existencia de factores que hoy día pudieran facilitar en grado sumo un sistema de cálculo de la base imponible del IIVTNU basado en comparar estimaciones razonablemente fiables de los valores iniciales y finales de los terrenos, si así lo decidiese el legislador. Entre ellos se cuentan las mejoras en técnicas de valoración, la mayor frecuencia en la actualización y revisión de ponencias valorativas catastrales, y especialmente la desaparición o, al menos, drástica reducción de la brecha entre los precios declarados al fisco y los efectivamente pagados, consecuencia inevitable de su reciente desplome. Empero, compete al legislador decidir si los aprovecha para cambiar en tal sentido la regulación actual. 3. Partiendo, pues, de la improcedencia de remendar o "parchar" la actual fórmula legal del artículo 175 de la LFHLN, procede preguntarse en qué casos concretos no procede aplicar esta última: a) por no existir hecho imponible; o, b) por la incidencia (directa o indirecta) de preceptos constitucionales superiores en materia tributaria, interpretados por la jurisprudencia».

²²⁵ «Respecto de la primera cuestión planteada, la consultante pretende aplicar la siguiente fórmula para la determinación del incremento de valor del terreno: Si el valor catastral corregido del terreno en el momento de la transmisión es 153.710,99 euros y se indica que el incremento ha sido del 2,9% ¿cuál debería ser el valor inicial hace 7 años, cuando adquirió el inmueble, para que con una tasa del 2,9% de incremento llegue a ese valor actual? Valor actual = valor inicial + (valor inicial x 0,029 x 7), de donde, valor inicial = 127.773,06 euros. Incremento de valor = valor actual – valor inicial = 153.710,99 – 127.773,06 = 25.937,93 euros = base imponible. Mientras que el Ayuntamiento practicó la siguiente liquidación: Valor catastral del terreno en el momento de la transmisión (devengo) = 307.421,98 euros. Porcentaje de reducción por procedimiento de valoración colectiva de carácter general (art. 107.3) = 50 %. Valor catastral corregido = 153.710,99 euros. Base imponible = 153.710,99 x 0,029 x 7 = 31.203,33 euros. En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos en cada caso concreto, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal. El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno, que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. No hay una comparación entre unos valores inicial y final, o entre un valor de adquisición y enajenación. El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL. De acuerdo con lo dispuesto en la Ley (artículo 107.1, párrafo 2º), para la determinación del incremento de valor del terreno, deben tenerse en cuenta dos factores: uno, el valor del terreno en el momento del devengo; y dos, el porcentaje que corresponda aplicar sobre el mismo. En el caso de transmisiones de la propiedad, en cuanto al valor del terreno en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión), es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del IBI, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad (artículo 107.2 del TRLRHL). La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede

2014\145920), desarticulando, por completo, esta última tendencia de valoración de la fórmula legal de determinación de la base imponible, a la que algún autor ha denominado del «descuento simple». Resume la DGT, en la segunda de las dos consultas citadas: *«El incremento de valor viene dado por la aplicación sobre el valor del terreno (que es el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de unos porcentajes, que están en función del período durante el cual se ha generado dicho incremento. Se trata, por tanto, de un incremento de valor (base imponible) determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno. En el caso de transmisiones de la propiedad, en cuanto al valor del terreno en el momento del devengo (que, de acuerdo con el artículo 109, es la fecha de la transmisión), es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad (artículo 107.2 del TRLRHL). La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el citado valor catastral en la fecha de la adquisición, o los precios de compra y venta. Por tanto, es indiferente, a efectos de este impuesto, que el valor catastral del bien inmueble en la fecha del devengo coincida, sea superior o inferior al valor catastral del mismo en la fecha de adquisición».*²²⁶

ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. La Ley no calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre el valor catastral en el momento de la transmisión y el valor catastral en el momento de la adquisición, sino que, como se ha indicado anteriormente, únicamente se toma el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, con lo cual es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno. Con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 107 del TRLRHL, los ayuntamientos pueden establecer una reducción del valor catastral en los supuestos de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Una vez determinado el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107, el apartado 4 del mismo artículo señala que sobre dicho valor se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento con unos límites establecidos en la Ley en función del período de generación del incremento. A continuación, el apartado 4 contiene tres reglas para la determinación del porcentaje».

226 MARÍN-BARNUEVO FABO también ha mostrado su rechazo a la introducción de esta nueva fórmula legal de cálculo, que ha denominado del «descuento simple», comúnmente utilizada en el ámbito de las finanzas para conocer el valor actual de una rentabilidad futura: *«Ciertamente, el fundamento de la decisión judicial nos parece inadmisibles, así como la conveniencia de aplicar la fórmula del descuento simple en estos casos. (...)Por todo ello creemos que no existe motivo alguno para aplicar en la cuantificación del IIVTNU la fórmula*

IX. CUOTA

9.1. La cuota íntegra

El art. 108. 2 del TRLRHL dispone que «*La cuota íntegra del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen*». Pues bien, cada Ayuntamiento podrá decidir si aplica un solo tipo impositivo, que en ningún caso puede superar el 30 por 100²²⁷, o bien establece tipos impositivos diferenciados para cada uno de los períodos de generación de la plusvalía previstos por la LRHL: hasta 5, 10, 15 y 20 años²²⁸.

*del descuento simple, porque la ley establece unos parámetros objetivos de cuantificación que renuncian a la valoración real de ese incremento y sólo pretenden simplificar la aplicación del impuesto mediante una regla sencilla y razonable. (...). En el análisis de la sentencia citada resulta procedente cuestionar si, por motivos de idoneidad, la Administración o los órganos jurisdiccionales pueden aplicar un criterio distinto del señalado en la ley. Y, en nuestra opinión, la respuesta sólo puede ser negativa, porque el art. 107 LRHL establece una regla de determinación de la base imponible clara y objetiva, que no pretende medir realmente el incremento de valor de los terrenos, sino proporcionar un instrumento simplificado de cálculo de fácil aplicación por todos los interesados. Consecuentemente, la existencia de métodos más idóneos para calcular el incremento de valor de los terrenos es jurídicamente irrelevante, ya que el legislador ha optado por uno de ellos y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación. Por tanto, la utilización de métodos más idóneos no es una opción legal: hay que aplicar la regla prevista en la Ley en todo caso, aunque el resultado pueda considerarse poco idóneo para medir la capacidad económica real del contribuyente» (cfr. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012», *Diario La Ley*, núm. 8023, 2013, pp 15-17. En la misma línea, CARPIZO BERGARECHE, J.: «La cuantificación de la base del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 39, pp. 80-89).*

²²⁷ V. gr., Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, para el año 2015, del Ayuntamiento de Sevilla, artículo 14.1: «*La cuota de este impuesto será la resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 29,5 por 100*».

²²⁸ V. gr., Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, para el año 2014, del Ayuntamiento de Madrid (para el año 2015 se ha fijado el tipo único del 29 %), artículo 17: «*La cuota íntegra de este impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible o, en su caso, bases imponibles, los tipos correspondientes de la siguiente escala de gravamen: período de 1 a 5 años, 30%; período de 6 a 10 años, 29%; período de 11 a 15 años, 29 %; período de 16 a 20 años, 29%*»

9.2. La cuota líquida

Por su parte, el art. 108. 3 TRLRHL establece: «La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados siguientes».

Por tanto, las Ordenanzas Fiscales pueden establecer las siguientes bonificaciones.

9.2.1. Transmisiones lucrativas y mortis causa

Posibilidad de establecer una bonificación de hasta el 95 por 100 en la cuota devengada por negocios jurídicos gratuitos y *mortis causa* a favor del cónyuge, ascendientes o descendientes²²⁹. En relación a esta bonificación, la STS de 29-5-2008 (RJ 2008\5442) declaró una aplicación razonada de la misma en la Ordenanza Fiscal que regulaba el Impuesto en el municipio de Barcelona para el año 2001, recurrida por establecer condiciones para disfrutar de la bonificación en el supuesto de transmisión de la vivienda habitual²³⁰. Los TSJ,

²²⁹ V.gr., Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, para el año 2015, del Ayuntamiento de Sevilla, art. 14.2: «Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de disfrute limitativo de dominio sobre los referidos bienes, a favor de los descendientes, ascendientes, por naturaleza o adopción y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada de acuerdo con los siguientes porcentajes: a) El 95% si el valor del suelo es igual o inferior a 6.000 euros. b) El 50% si el valor del suelo es superior a 6.000 euros y no excede de 12.000 euros. c) El 20% si el valor del suelo es superior a 12.000 euros y no excede a 24.000 euros. d) No procederá bonificación si el valor del suelo es superior a 24.000 euros. El valor del suelo a los efectos de la concesión de la presente bonificación no puede dividirse en función del coeficiente de propiedad adquirido. Por vivienda habitual del causante se entenderá el domicilio en el que éste figure empadronado en el Padrón Municipal de Habitantes de la ciudad de Sevilla a la fecha de fallecimiento del causante. Para poder disfrutar de la bonificación por la transmisión de la vivienda habitual, los sujetos pasivos habrán de mantener la adquisición durante los 3 años siguientes, y si se incumple este plazo se practicará liquidación por el importe de la reducción de la cuota más los intereses que correspondan»

²³⁰ El Fundamento de Derecho tercero manifestaba: «El art. 9.1 (Correcciones de la cuota tributaria) de la Ordenanza Fiscal num. 1.3 reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, dispone que "las transmisiones "mortis causa" referentes a la vivienda habitual del causante, siempre que los adquirentes sean el cónyuge, los descendientes o los ascendientes por naturaleza o por adopción, disfrutarán de las bonificaciones siguientes en la cuota: a) El 95% si el valor catastral del suelo correspondiente a

sin embargo, han reaccionado de diferente manera en función de la cuantía y

la vivienda no excede de 1.500.000 ptas. b) El 20% a partir de un valor catastral del suelo de 1.500.000 ptas.". El art. 34.4 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, que modificó el art. 109.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, disponía: "Las Ordenanzas Fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota 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. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la Ordenanza Fiscal". La hábil argumentación de la parte recurrente soslaya que el art. 109.4 de la Ley de Haciendas Locales, en su párrafo segundo, defiere a la Ordenanza Fiscal la regulación de cualquier aspecto sustantivo o formal de la bonificación, siempre que guarde el límite de bonificación que establece la Ley estatal, otorgando así a los Ayuntamientos una amplia potestad para regular o no en sus Ordenanzas fiscales esa bonificación y las condiciones de la misma. Un Ayuntamiento puede o no establecer esa bonificación, que es de carácter potestativo; para su concesión se requiere el acuerdo previo del Ayuntamiento, en cuyo caso la LHL establece en qué supuestos se puede establecer (sólo puede operar en las transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de cónyuge, descendientes y ascendientes), dejando un amplio margen a los Ayuntamientos para regular tanto la cuantía (con el límite del 95 por 100) como las condiciones sustantivas y formales de la bonificación. La Ordenanza Municipal de Barcelona, al regular las condiciones de la bonificación con arreglo a la Ley, no viene sino a ejercer y desarrollar una potestad que deriva de la LHL, que reconoce una amplia autonomía municipal, constitucionalmente reconocida (arts. 137 y 140 de la Constitución), de manera tal que la Ordenanza fiscal puede conceder la bonificación o no concederla y puede regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la Ley. El Ayuntamiento de Barcelona, al aprobar la Ordenanza Fiscal, se acoge a esa posibilidad y regula las condiciones de la bonificación que alcanzan, con arreglo a la Ley, a las transmisiones lucrativas "mortis causa" entre parientes de grado directo (descendientes, ascendientes y cónyuge), estableciendo la condición de que se trate de vivienda habitual y distinguiendo entre valores catastrales -valor del suelo que corresponde a la vivienda-inferiores o superiores (en el año 2001) a 1.500.000 ptas. para otorgar el 95% o el 20% de la bonificación sobre la cuota. La LHL ha permitido en esta materia un amplio margen de maniobra a los Ayuntamientos a la hora de regular todos los aspectos, formales y materiales, de la bonificación. Es la LHL la que expresamente delega en la Ordenanza fiscal para que regule los aspectos formales y sustantivos de la bonificación. A la vista de las consideraciones expuestas, el Ayuntamiento de Barcelona puede exigir determinadas condiciones para conceder la bonificación y, en concreto, que la vivienda transmitida tenga la condición de vivienda habitual, otorgando la máxima bonificación (95 por 100) para viviendas de valor catastral (valor del suelo) inferior a 1.500.000 ptas. y el 20 por 100 para valores catastrales superiores a éste, lo cual responde a evidentes razones sociales porque lo que se pretende es limitar la bonificación a la transmisión hereditaria de la vivienda habitual, evitando que la misma se generalice para supuestos de transmisiones patrimoniales inmobiliarias distintas a la vivienda habitual y, además, otorgar el máximo de la bonificación (95 por 100) a las transmisiones más humildes, limitando la misma al 20 por 100 para las transmisiones con mayor valor. La actuación del Ayuntamiento es discrecional pero hace una aplicación racional y razonada de la bonificación: exige, para concederla, que se trate de la vivienda habitual y que el valor catastral del suelo correspondiente a la vivienda transmitida no tenga un valor superior a 1.500.000 ptas. (año 2001), supuesto en que se concede la máxima bonificación legal del 95 por 100, rebajando esa bonificación al 20 por 100 cuando ese valor es superior a 1.500.000 ptas., aspectos ambos que tienen perfecto encaje en el contenido del art. 109.4 de la Ley».

calado de exigencias para el reconocimiento de la bonificación²³¹. También, desde la propia Administración, se han validado ordenanzas que regulan esta

²³¹ Por un lado, por ejemplo, la STSJ Galicia de 12-4-2002 (JT 2002\1505) anulaba la Ordenanza Fiscal reguladora del impuesto del ayuntamiento de Santiago de Compostela que había establecido múltiples requisitos para acceder a la bonificación, porque entendía que a un ente local no se le permite que restrinja tanto en un ámbito subjetivo como objetivo un tributo, pues en este caso la restricción percutiría en elementos esenciales y básicos de su régimen, respecto del cual solo por ley estatal pueden acordarse tales restricciones: *«Establece este precepto que gozarán de una bonificación del 95% en la cuota del impuesto, la transmisión a título lucrativo por causa de muerte de los terrenos que constituyan la residencia habitual del causante cuando concurren los siguientes requisitos: a) Que los sujetos pasivos del impuesto sean descendientes en primer grado o cónyuge del causante y b) que los sujetos pasivos no sean titulares de otros bienes inmuebles en el momento del devengo del impuesto de un valor catastral superior a 25.000.000 de ptas. (...)En el presente caso la Ordenanza Fiscal en el precepto impugnado no complementa sino que introduce una restricción –tanto en su ámbito objetivo como en el ámbito subjetivo– como queda señalado, pues el hecho de que la reserva de Ley en el ámbito local no sea de carácter absoluto sino relativo como señaló el TC, en sentencia de 13 de diciembre de 1999 , sobre el alcance de ese principio, la labor complementaria y de desarrollo de la norma estatal en materia tributaria puesto que las Corporaciones locales no poseen potestad legislativa para establecer tributo mediante Ley (art. 133 de la CE), ha de respetar la configuración legal de los elementos de la exacción a la que tiene que estar subordinada la Ordenanza, ya que si con tal reserva relativa de Ley se permite a una Corporación local colaborar en la ordenación de sus propios tributos no se le permite sin embargo que cree «ex novo» y menos que los restrinja tanto en un ámbito subjetivo como objetivo pues en este caso la restricción repercutiría en elementos esenciales y básicos de su régimen si bien sólo por Ley estatal pueden acordarse tales restricciones pues aunque las normas tributarias pudiera interpretarse con arreglo a los criterios admitidos en derecho (art. 23.1 LGT que remite de este modo al art. 3.1 del CC), la interpretación por vía reglamentaria sobre la base de lo que dispone el art. 18 de la LGT no puede tener más alcance que el meramente complementario o aclaratorio de las normas que contemplan los elementos del tributo ya que de tener un alcance meramente restrictivo, como acontece en el caso que se somete a consideración en el que se arguye sólo falta concreción, sería menester integrar la norma y la integración es sinónimo de suplir, llenar (sic) por lo que este procedimiento no es aplicable en materia tributaria» (FD tercero). Sin embargo, la STSJ de Castilla y León – Valladolid- de 30-9-2008 (JT 2009\188) muestra su conformidad con la regulación de esta bonificación en las Ordenanzas Fiscales del ayuntamiento de Zamora: *«El art. 14 de la Ordenanza reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOP nº 157, de 31.12.2001) dispone "Se establece una bonificación del 95% en la cuota del impuesto que resulte de la transmisión de terrenos o de la transmisión o constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos bienes, realizada a título lucrativo por causa de muerte a favor de los respectivos cónyuges, así como de los descendientes y adoptados menores de edad". Por su parte, el art. 108.4 del TRLRHL '04 establece que "4 . Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. (...) la cuestión de ilegalidad planteada se circunscribe a verificar si la restricción subjetiva hecha por el ayuntamiento de Zamora de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), excluyendo de la misma a los descendientes y adoptados mayores de edad, y a los ascendientes y**

bonificación, como, por ejemplo la Resolución del TEAM de 25-3-2014 (JUR 2014\118083), que daba su plácet a la bonificación de la transmisión *mortis causa* de la vivienda habitual y las plazas de garaje adquiridas con ella, con un máximo de dos.

9.2.2. Actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal

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, incluye una nueva 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 empleo²³².

adoptantes (añade esta Sala en aplicación del artículo 33.3 de la LJCA, sin que sea necesario oír a las partes al no haberse personado ex. artículo 50.3 LJCA), ha sobrepasado los límites del principio de reserva de ley tributaria toda vez que, parece sostener el juzgado que la obligación municipal es asumir la bonificación legalmente establecida sin capacidad para modificarla. Sin embargo, el parecer de este Tribunal es otro. El punto de partida pasa por recordar que la bonificación pergeñada en el art.108.4 del TRLHRL es potestativa, o lo que es lo mismo de ejercicio discrecional en el ámbito de su potestad tributaria derivada. No en vano utiliza el verbo en tiempo condicional "4. Las ordenanzas fiscales podrán regular...". Así las cosas, el último punto de análisis pasa por verificar si la modificación, disminución o restricción cuantitativa o cualitativa de esa potestativa bonificación es acorde al principio de reserva de ley, o lo que es lo mismo, si la autonomía tributaria de todo ente local implica que o se establece la bonificación por no se establece sin que pueda modificarse. Y respecto de esta cuestión, la posición de este Tribunal se resume en que resulta constitucional y legalmente válido que un ente local establezca la bonificación legalmente fijada en el art. 108 citado, ya sea asumiendo íntegramente el contenido del mismo o modificándolo, en el sentido de restringirlo» (FJ segundo y tercero).

²³² V. gr., Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU, para el año 2015, del Ayuntamiento de Sevilla, art. 14.6: «Cuando el incremento del valor se manifieste por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de los locales afectos a una actividad económica, ejercida por el causante, la cuota del impuesto se verá bonificada hasta el 95% cuando se cumplan los siguientes requisitos: que el sujeto pasivo ejerza la actividad económica en el inmueble para el

La citada Ley 16/2013, de 29 de octubre, continúa 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.

cual se solicita la bonificación, en el año siguiente a la fecha de la transmisión mortis-causa, debiendo realizar contrataciones conforme a los mínimos que a continuación se detallan. Dichas contrataciones deben suponer un incremento de la plantilla: actividades con un volumen de negocio anual de hasta medio millón de euros, 1 trabajador; actividades con un volumen de negocio anual de hasta un millón de euros, 2 trabajadores; actividades con un volumen de negocio anual de más de un millón de euros, 4 trabajadores. En el caso de actividades ya existentes habrá de justificarse que en los dos años anteriores no ha habido disminución de plantilla en el conjunto de los centros de trabajo radicados en el municipio de Sevilla, o en el caso de haber existido disminución ésta haya sido recuperada en el momento de solicitar la bonificación. En relación a las contrataciones efectuadas por el solicitante de la bonificación, habrán de observarse los siguientes extremos: habrá de justificarse la condición de desempleados en los seis meses anteriores a la contratación y la inexistencia de relación laboral con la persona física o jurídica contratante durante los doce meses anteriores a la fecha de contratación. Las contrataciones deberán ser por una jornada mínima de 30 horas y deberán realizarse dentro del plazo concedido para presentar la correspondiente declaración. Las personas contratadas no deben haber rechazado oferta de empleo adecuada ni haberse negado a participar, salvo causa justificada, en acciones de empleo. Los contratos podrán ser: Indefinidos. Habrán de serlo a jornada completa y mantenerse, junto con el promedio de la plantilla de trabajadores de la actividad, al menos durante un periodo de dos años a partir de su contratación. Se considerará incremento de plantilla la consolidación de contratos temporales previamente existentes con el compromiso de permanencia anterior. Temporales: Habrán de serlo por una duración mínima de seis meses. En este tipo de contratos, como requisitos adicionales de los contratados, habrán de tenerse en cuenta los siguientes aspectos: a) Ser mayor de 35 años, con cargas familiares y no percibir prestación alguna por desempleo; b) Ser mayor de 45 años, beneficiarios de la renta activa de inserción y haber agotado las prestaciones ordinarias de desempleo. La bonificación tendrá como importe máximo el 50% de los costes salariales del año anterior al de la solicitud y correspondiente a las contrataciones que correspondan con el incremento de plantilla exigido. Para poder disfrutar de la bonificación prevista en el presente apartado, será imprescindible que el sujeto pasivo se encuentre al corriente en el pago de los tributos locales y en las cuotas correspondientes a la Seguridad Social, así como que el mismo mantenga la propiedad de los locales afectos a la actividad económica durante los tres años siguientes a la fecha de adquisición. Asimismo, el Departamento de Gestión de Ingresos de la Agencia Tributaria de Sevilla comprobará, mediante previo requerimiento de la oportuna documentación, que se han mantenido los requisitos exigidos para la bonificación en este apartado. En caso de incumplimiento de los mismos, se perderá la bonificación concedida, procediéndose a la regularización de la situación tributaria».

CAPÍTULO TERCERO

LA GESTIÓN Y EL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO EN EL IIVTNU: APUNTES DE JURISPRUDENCIA

I. INTRODUCCIÓN

Estamos en el último tramo del trabajo y, después de examinar los orígenes del tributo, su naturaleza jurídica y elementos esenciales, vamos a hacer una última y pequeña reseña sobre la gestión tributaria del impuesto y –de manera algo más extensa- sobre las sanciones tributarias que se imponen en el ámbito del IIVTNU. Digo pequeña, porque lo que había que decir, básicamente, sobre la gestión -por razones de metodología- ya lo hemos dicho en otros apartados de este estudio²³³; por tanto, haremos un breve resumen de las obligaciones que se imponen en las normas reguladoras de la gestión del tributo y, por ende, examinaremos la opinión de los tribunales sobre las sanciones que se imponen o se deben imponer en el incumplimiento de estos deberes de carácter formal.

II. NOTAS SOBRE LA GESTIÓN DEL IIVTNU. LAS OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO: SANCIONES POR SU INCUMPLIMIENTO

2.1. Incumplimiento del deber de presentar declaración o autoliquidación

Relatando de manera compendiada lo dispuesto por el art. 110.1-5 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, los sujetos pasivos

²³³ Para un análisis exhaustivo y sistemático de la gestión en el Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, consúltese LÓPEZ LEÓN, J.: «Gestión e inspección del Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana», La Ley, Madrid, 2011.

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. Respecto de estas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas y en ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando el bien inmueble no tenga determinado valor catastral en el momento del devengo

Algunas resoluciones en el entorno del IIVTNU alumbran jurisdiccionalmente el precepto, dándonos idea del grado de vinculación de la norma para los supuestos en que nos indica la irrelevancia de no cumplir con obligaciones de carácter formal como es la presentación de la declaración-liquidación, todas con un denominador común: la vulneración del principio de legalidad sancionadora, por subsumir en preceptos de incumplimiento de presentación de declaración tributaria la falta de presentación de autoliquidaciones y a la inversa²³⁴. Entre los pronunciamientos más recientes,

²³⁴ Por ejemplo, la STSJ de Castilla y León –Burgos- de 28-6-1999 (JT 1999\1334) dictaminaba que la presentación de declaración respecto a uno de los inmuebles que integran la herencia no conllevaba cumplir con la obligación de declaración respecto al resto de inmuebles que forman parte de la misma, aun cuando la Administración tenga conocimiento del fallecimiento del causante, por tanto, es necesaria la comunicación de todos los elementos esenciales de la relación tributaria; y, en cuanto a la presentación de inventario de todos los bienes de la herencia a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, esta era ineficaz a efectos del IIVTNU, puesto que son actuaciones seguidas ante administraciones distintas: «*Contestando a las cuestiones planteadas esta Sala considera que la declaración de la herencia contenida en el folio 106, aun cuando de la misma se pudiera deducir la transmisión de una herencia en su totalidad, la misma no puede considerarse como suficiente a los efectos de cumplir plenamente con la obligación de declaración prescrita en el art. 111 de la Ley 39/1988, en los términos que dicho precepto exige de que la declaración contenga los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación con relación a la totalidad de los bienes, siempre a excepción del bien sito en la Calle San Valentín número..., con relación al cual, y sólo con relación al mismo sí que se cumple la indicada obligación. (...) no cabe concluir que se haya cumplido con la obligación de declarar con el hecho imponible del impuesto que nos ocupa, pues el precepto transcrito exige la comunicación de los elementos necesarios del hecho imponible, los que claramente no se han integrado con la comunicación formalizada por el recurrente. No cabe decir tampoco que se trata de un error imputable a la Administración, cuando requirió la aportación de los*

documentos, una vez puestos en su conocimiento los antecedentes esenciales, pues la presentación del documento por parte del recurrente no puede interpretarse en el sentido de que se trataba de poner en conocimiento de la Administración la adquisición de la totalidad de bienes de una herencia y sí solo de uno de ellos. Con relación a la alegación de que se presentó inventario completo de todos los bienes de la herencia a efectos del Impuesto de Sucesiones es preciso, con carácter previo, aludir a la doctrina del Tribunal Supremo recaída sobre el principio de unicidad. Así la STS de 23-1-1989, Pte.: F. S., mencionada por la parte demandada, señaló la siguiente doctrina: “Cuarto. -Y esa declaración, según el art. 97.1 RD 3250/1976, de 30 diciembre, ha de presentarse ante la Administración gestora, sin que pueda alegarse en este caso el principio de unicidad de la Administración, ya que entre los tributos de la Administración local y los de la Administración del Estado no se produce por regla general esa unicidad. Por ello, es evidente que se ocultó al Ayuntamiento la transmisión del terreno sujeto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, no haciéndose la presentación de la declaración exigida en citado art. 97 en ningún momento, pues el expediente fue abierto de oficio en 28 mayo 1982; y la circunstancia de haber presentado primero Manuel María el documento privado ante la Delegación de Hacienda el día 21 abril 1979, a efectos del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales, no impide la existencia de referida ocultación, ya que después de abonado el importe de la liquidación del día 27 septiembre 1979 por dicho impuesto estatal, se mantuvo en el silencio frente a la Administración local, en relación al Impuesto que nos ocupa”. Aplicando la misma doctrina al caso que nos ocupa la presentación del inventario de bienes a la Comunidad de Madrid (ver folio 58 del expediente) no puede servir para que se considere efectuada la declaración que exige el art. 111 de la Ley 39/1988, pues se trata de administraciones distintas debiendo regir el principio de estanqueidad (...). La jurisprudencia ha tratado la cuestión que nos ocupa en la Sentencia de 24-4-1997 que contempla un supuesto de presentación extemporánea de la declaración con relación al Impuesto Municipal del Valor de los Terrenos en que se había requerido a través de edictos la presentación de declaraciones. En dicha Sentencia en el fundamento de derecho cuarto se dijo: “Las alegaciones del Ayuntamiento no pueden prosperar, pues la presentación extemporánea de la declaración no es constitutiva de infracción grave y, por tanto, tampoco de sanción consistente en multa proporcional, ya que la conducta del ap. a) del art. 79 LGT (según la redacción de la Ley 10/1985, de 26 abril) -"Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentarios señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria..."-, presupone la obligación del sujeto pasivo de "autoliquidar" la deuda y tal obligación no es la que incumplió la sociedad, habida cuenta que el Edicto de la Alcaldía cuyo incumplimiento dio origen a la sanción de referencia, obligaba a las sociedades propietarias de inmuebles en el término municipal de Sevilla a presentar "tantas declaraciones como inmuebles posean en este término municipal, y que contendrán todos los datos necesarios para practicar las liquidaciones que procedan", con lo cual el sistema seguido era de mera declaración por el sujeto pasivo y de posterior liquidación por el Ayuntamiento”» (FD cuarto y quinto). Por otra parte, la STSJ de Madrid de 12-6-1999 (JT 1999\1794) confirmaba que la obligación de presentar autoliquidación subsistía aunque el contribuyente creyera que la cuota fuera cero: «Finalmente alega la entidad recurrente la improcedencia de la sanción aplicada del 100% de la cuota tributaria, afirmando que su actitud fue totalmente transparente y si no presentó autoliquidación fue por el convencimiento de que las cuotas eran de cero pesetas, por falta de base imponible. Del examen del expediente administrativo se deduce que con fecha 28 de agosto de 1990, esto es, dentro del plazo de los 30 días hábiles siguientes a la transmisión, conforme establece el art. 111.2 a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, el sujeto pasivo presentó en el Registro General del ayuntamiento de Madrid, una relación de las fincas sitas en el municipio transmitidas a la nueva entidad resultante de la fusión, solicitando que se le concediera la bonificación del 99% de las cuotas del impuesto. Con el mencionado escrito, la entidad recurrente no cumplía en sus propios términos, ni el art. 111.1 de la citada Ley 39/1988, que exige a los sujetos pasivos que presenten ante el ayuntamiento correspondiente la

declaración que determina la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación, ni el art. 111.3 que exige que «a la declaración se acompañe el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición» ni el art. 25 de la Ordenanza del impuesto vigente en el municipio de Madrid, que "obliga al sujeto pasivo a practicar autoliquidación e ingresar su importe en el plazo de 30 días a contar del hecho imponible". (...) Según se hace constar, en los informes a las actas de disconformidad, tras numerosas gestiones ante el sujeto pasivo, sin que se pueda regularizar su situación tributaria, se acuerda formular actos de disconformidad por el 100% de la cuota tributaria e imponiendo una sanción del 100% de la cuota descubierta por infracción tributaria grave; sanciones que procede confirmar, pues de los hechos relatados ha quedado perfectamente acreditado que la actora no presentó en el plazo que al efecto establece el art. 25 de la Ordenanza Reguladora del Impuesto de autoliquidación por el gravamen que nos ocupa, todo ello con independencia de que hipotéticamente la cuota tributaria, pudiera ser de cero pesetas por inexistencia de base liquidable con lo que no se produciría ingreso de cantidad alguna, o que el ingreso de la cuota tributaria quedara reducido al 1 por 100, por haberse aplicado la bonificación del 99 por 100 de la referida cuota; con lo que se ha cometido la infracción grave prevista en el art. 79 a) de la Ley General Tributaria y 42 a) de la Ordenanza Fiscal General, consistente en «dejar de ingresar dentro de los plazos señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria» y sancionable conforme al art. 87 de la referida Ley y artículo 38 de la Ordenanza del Impuesto con multa pecuniaria proporcional, del 50 al 150 por 100 de la cuota dejada de ingresar; sin que sean atendibles los argumentos de la entidad recurrente para que esta Sala declare la improcedencia de la sanción impuesta, de que no practicó las autoliquidaciones del impuesto por entender que la cuota tributaria era de cero pesetas, no sólo, porque dicho argumento, discutible y no compartido por esta Sala como antes hemos expuesto, fue planteado por primera vez años después del devengo del gravamen, sino también, porque dicha pretensión no enerva al recurrente de su obligación de practicar en tiempo y forma, las correspondientes autoliquidaciones del gravamen aun cuando la cuota tributaria resultante sea de cero pesetas, para que el ente local a la vista de la misma, pueda girar, en su caso, las liquidaciones complementarias» (FD sexto). En esta línea, la STSJ de Madrid de 14-1-2000 (JT 2000\1049) entendía que la presentación en plazo de declaración del IIVTNU, no ingresándose cantidad alguna por entender que la transmisión se encontraba exenta, cumplía con las obligaciones formales del interesado, correspondiendo a la Administración comprobar la declaración presentada; por tanto, interpretó que no se había cometido infracción tributaria: «Procede, sin embargo, estimar en parte este recurso anulando la sanción impuesta por la Corporación exaccionante, por cuanto que de los documentos obrantes en el expediente impositivo se deduce que el sujeto tributario presentó, dentro del plazo de los treinta días hábiles siguientes a la fecha del otorgamiento de la escritura pública transmisiva, conforme a lo previsto en el artículo 111.2. a) de la ley 39/1988, la declaración-autoliquidación del impuesto, si bien no ingresó cantidad alguna por entender que la transmisión se encontraba exenta, tanto por ser transmitente el "Patronato de Casas de la Armada" (Organismo Autónomo de la Administración Central del Estado), como por tratarse el piso transmitido de una vivienda de protección oficial de promoción pública (Real Decreto-ley 31/1978 de 31 de octubre); consecuentemente el sujeto pasivo tributario cumplió con sus obligaciones formales, correspondiendo a la Administración comprobar si la declaración presentada fue o no conforme a Derecho. De lo expuesto resulta que la parte recurrente no incurrió en la infracción del artículo 79 de la Ley General Tributaria y no debió ser sancionada conforme al artículo 87 del mismo texto legal, sin perjuicio de que el ente local practicara la correspondiente liquidación del gravamen al no devenir la transmisión exenta del impuesto» (FD tercero). Pero, quizá, en el ámbito sancionador-tributario como consecuencia de la falta de presentación de declaración o autoliquidación, parece ineludible no citar la STC de 12-9-2005 (RTC 2005\218), que promulgaba la improcedencia de sanción tributaria por no presentar la documentación necesaria para practicar la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de

naturaleza urbana -no habiéndose aprobado los impresos de autoliquidación por el ayuntamiento-, puesto que la conducta no era subsumible en el precepto legal aplicado por la Administración, que no puede ser alterado por la resolución judicial: *«la recurrente habría sido sancionada, en todo caso, sin que hubiese resultado acreditada por la Administración la ausencia de aprobación de los impresos de autoliquidación en el año 1997, lo que habría provocado en el supuesto ahora enjuiciado, asimismo, la lesión del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE). (...) El problema jurídico suscitado se circunscribe exclusivamente a la comprobación de si la falta de presentación de los documentos necesarios para que la Administración proceda a efectuar la liquidación del impuesto imputada a doña Carmen C. L. puede ser subsumida válidamente en un tipo infractor específico: el predeterminado en el apartado b) del art. 79 LGT. La respuesta debe ser, indudablemente, negativa. En efecto, el tipo infractor regulado en el apartado b) del art. 79 LGT es aplicable a “aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación”. Pues bien, la conducta omisiva de la recurrente ha tenido lugar en relación con un tributo que sí se exige por el procedimiento de autoliquidación. Y es que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos era exigible en el año 1997 mediante el referido procedimiento de autoliquidación, según disponía el ya entonces vigente art. 18 de la Ordenanza fiscal núm. 9, en su apartado 1: “Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar la correspondiente autoliquidación determinando la deuda tributaria según el modelo determinado por el Ayuntamiento, que contendrá los elementos de la relación tributaria imprescindibles para la liquidación procedente, así como la realización de la misma”. La consecuencia jurídica resulta evidente: en la medida en que la falta de presentación por la recurrente de los documentos necesarios para que la Administración liquide el impuesto no es subsumible en el tipo del apartado b) del art. 79 LGT, puesto que no concurre en dicho comportamiento omisivo un elemento objetivo esencial de dicho tipo administrativo (ya que, ciertamente, no estamos ante uno de “aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación”), se ha producido una vulneración del principio de tipicidad en la esfera sancionadora. No constituye ningún obstáculo para llegar a la anterior conclusión la existencia de un desajuste temporal, alegado por la representación procesal de la Administración local, entre la exigencia del procedimiento de autoliquidación para hacer frente a las obligaciones tributarias derivadas del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (establecida por la Ordenanza fiscal núm. 9 del Ayuntamiento de Zaragoza) y la falta de aprobación de los impresos para su práctica. Esta situación anómala es únicamente imputable a la Administración, no pudiendo en absoluto deparar una consecuencia desfavorable desde el punto de vista sancionador para los contribuyentes. c) Una vez descartada la circunstancia de que la conducta omisiva de la ahora demandante de amparo pudiese ser subsumible en el tipo infractor administrativo previsto en el apartado b) del art. 79 LGT, tampoco puede admitirse la constitucionalidad de la argumentación ex abundancia del órgano judicial relativa a que, en todo caso, dicho comportamiento podría también ser sancionable, con el mismo resultado, aplicando el apartado a) del art. 79 LGT. El principio de tipicidad impone a la Administración la obligación de indicar de manera suficiente y correcta en cada concreto acto administrativo sancionador la norma específica en la que se ha efectuado la predeterminación del ilícito en el que se subsumen los hechos imputados al infractor, pudiendo el órgano judicial controlar posteriormente la corrección del concreto ejercicio de la potestad sancionadora efectuado por la Administración. El órgano judicial no puede llevar a cabo por sí mismo, sin embargo, la subsunción de los hechos imputados a un sujeto bajo preceptos legales seleccionados por él ex novo con el objeto de mantener la sanción impuesta, y que la Administración no haya identificado expresa o tácitamente. Y, por supuesto, mucho menos cuando la Administración haya excluido dicha base normativa de manera más o menos explícita. Resulta necesario subrayar, en este sentido, que en la fase administrativa (esto es, tanto durante la tramitación del procedimiento administrativo sancionador como en la propia resolución desestimatoria del recurso administrativo interpuesto por la ahora demandante de amparo contra el acto sancionador), la propia Administración tributaria local rechazó expresamente la eventualidad*

relativos a cuestiones de gestión, resulta peculiar la STSJ de Valencia de 7-7-2014 (JUR 2014\257682), que, después de indicar que el contribuyente no presentó la autoliquidación a la que estaba obligado por falta de modelo oficial, puesto que no se había aprobado por el ayuntamiento (similar a lo dispuesto en la mítica STC de 12-9-2005, antes examinada), concluía determinando que como se presentó modelo de declaración tributaria y el ayuntamiento prosiguió con el procedimiento iniciado a instancias del interesado, era factible atender a la caducidad del procedimiento que prevé el art. 130 .b) LGT como modalidad de terminación del procedimiento iniciado mediante declaración: *«Pese a la previsión en la Ordenanza del procedimiento de autoliquidación, lo cierto es que el Ayuntamiento nunca había proporcionado ni existía ningún modelo o impreso de autoliquidación del IIVTNU (sólo existía el de declaración, que fue el proporcionado por la Administración al sujeto pasivo), siendo que -en todo caso- el procedimiento se inició mediante declaración tributaria (...).En efecto, la primera de las enunciadas premisas determina que no sólo es que la actora presentara una mera declaración del hecho imponible (sin presentar autoliquidación alguna), sino que -sobre todo y fundamentalmente- el Ayuntamiento se atuvo a la tramitación del procedimiento en su modalidad de procedimiento iniciado mediante declaración. Esta consideración, sin necesidad de más, conlleva la factibilidad de apreciación -caso de concurrir- del instituto de la caducidad -art. 130.b) LGT-»* (FD tercero). En sentido parecido, ya se había pronunciado la STSJ de Andalucía -Granada-, de 18-11-2002 (JUR 2003\31465), en relación a la prescripción que alegaba la recurrente, declarada improcedente por el tribunal por haberse notificado al interesado documento normalizado para la realización de la autoliquidación: *«La alegación de la actora de que el acta de inspección y la liquidación tributaria contenida en la misma son improcedentes, porque previamente ya existía una previa liquidación tributaria del Ayuntamiento de Jaén, que es la acompañada a la comunicación de 19 de junio de 1991 debe ser rechazada. La actora admite que presentó, por mediación de mandatario, la escritura pública de compraventa del inmueble ante el Ayuntamiento para efectuar la oportuna autoliquidación, así como que dicha actuación tenía por objeto la práctica de la autoliquidación en los impresos normalizados facilitados por el Ayuntamiento y haciendo uso del servicio de gestión mecanizada facilitado por el mismo, servicio que el Ayuntamiento mantuvo interrumpido hasta el 10 de diciembre de 1990, y que*

de subsumir la conducta omisiva de doña Carmen C. L. en el tipo infractor regulado en el apartado a) del art. 79 LGT, optando de manera incontrovertible por incardinar tal comportamiento en el apartado b) del art. 79 LGT, exclusivamente. En definitiva, la Sentencia impugnada, en cuanto sustenta y proporciona cobertura a la sanción impuesta por la Administración en un precepto diferente al aplicado por ésta, vulneró el principio de legalidad sancionadora garantizado en el art. 25.1 CE » (FJ primero y cuarto).

una vez restablecido, dio lugar a la comunicación de 19 de junio de 1991, en la que se le notificó a la hoy actora la práctica del modelo normalizado de autoliquidación, acompañando el mismo, para que pudiera cumplimentar el deber tributario de presentar la correspondiente autoliquidación. Más aún, el plazo se amplió en los términos que resultan del edicto del Alcalde de Jaén, de 19 de noviembre de 1990, publicado en el BOP de Jaén de 10 de diciembre de 1990, como resulta de la copia aportada en prueba por la actora. Por tanto, la comunicación que dirigió al actor el Ayuntamiento de Jaén, de fecha 19 de junio de 1991, y que le fue notificada al hoy recurrente el día 3 de julio de 1991, no es una liquidación tributaria practicada por la Administración, y prueba de ello es que no está aprobada por la autoridad competente (Alcalde). Se trata de un impreso de autoliquidación normalizado, facilitado por el Ayuntamiento de Jaén a través de sus servicios de gestión, en respuesta a la solicitud de dicho servicio presentada por el actor. En consecuencia, no existe ningún obstáculo a la actuación inspectora que practicó, ahora si, la oportuna liquidación tributaria habida cuenta de que el sujeto pasivo no presentó la correspondiente autoliquidación que le fue facilitada por el Ayuntamiento ni, por consiguiente, efectuó el pago del tributo. En cuanto a la alegación de prescripción de la faculta de comprobación de la Administración tributaria, debe ser rechazada, pues reconocido por el actor que le fue oportunamente notificado el documento de 19 de junio de 1991 en fecha 3 de julio de 1991, y así consta además en el aviso de recibo incorporado al expediente, debemos concluir que se interrumpió el plazo de prescripción y desde esa fecha hasta el 20 de junio de 1996 en que se notificó al actor el inicio de las actuaciones inspectoras no transcurrió el plazo de prescripción de cinco años vigente en la fecha (...) (FD segundo y tercero).

En cuanto a la calificación de las infracciones por incumplimiento de esta obligación, existentes algunas resoluciones, que van fluctuando en función de la norma aplicable y de si la obligación se exige en régimen de autoliquidación o declaración .La STS de 24-4-1997 (RJ 1997\3467) que, en contemplación de un supuesto de presentación extemporánea de la declaración con relación al IIVTNU en que se había requerido a través de edictos la presentación de declaraciones, considera que esa presentación extemporánea no es constitutiva de infracción grave, ya que la conducta del artículo 79.a) LGT (según la redacción de la Ley 10/1985 de 26 abril) presupone la obligación del sujeto pasivo de autoliquidar la deuda y tal obligación no es la que incumplió la sociedad, calificándose, por tanto, la conducta, de infracción simple (en la tipología de la LGT en vigor en ese momento): *«Las alegaciones del Ayuntamiento no pueden prosperar, pues la presentación extemporánea de la declaración no es constitutiva de infracción grave y, por tanto, tampoco de*

sanción consistente en multa proporcional, ya que la conducta del apartado a) del artículo 79 de la Ley General Tributaria (según la redacción de la Ley 10/1985, de 26 abril -“Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentarios señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria...”-, presupone la obligación del sujeto pasivo de “autoliquidar” la deuda y tal obligación no es la que incumplió la sociedad, habida cuenta que el Edicto de la Alcaldía cuyo incumplimiento dio origen a la sanción de referencia, obligaba a las sociedades propietarias de inmuebles en el término municipal de Sevilla a presentar «tantas declaraciones como inmuebles posean en este término municipal, y que contendrán todos los datos necesarios para practicar las liquidaciones que procedan», con lo cual el sistema seguido era de mera declaración por el sujeto pasivo y de posterior liquidación por el Ayuntamiento. De entender, pues, cometida la infracción, habría de descartarse la gravedad de la misma, y, todo lo más, los hechos serían constitutivos de una infracción simple, en base al tipo general previsto en el artículo 78 de la Ley General Tributaria, sancionada con multa graduable en función de los criterios del artículo 12 del Real Decreto 2631/1985» (FD cuarto). En el mismo sentido, la STSJ de Galicia de 30-4-2002 (JT 2002\1512) califica la infracción como simple: «En esa fecha el régimen sancionador aplicable era el de la LGT en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, cuyo artículo 79.a) describía como una de las infracciones graves la de «dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener». Pero como quiera que los sucesivos apartados no contienen una previsión análoga a la del actual artículo 79.b), que se refiere a la infracción grave que consiste en la omisión del deber de declarar, ello hace que deba acudir a la infracción simple prevista en el artículo 78.1, conforme al cual “constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves” (...)Estamos, por tanto, ante una infracción simple, pues con el régimen sancionador citado la conducta de la recurrente no podía ser calificada como grave porque ésta presupone la obligación del sujeto pasivo de “autoliquidar”, lo que no se da en el caso que nos ocupa, o por lo menos no se ha probado por el Ayuntamiento, lo que determina la incorrección de la liquidación de que aquí se trata» (FD tercero). Por último, la STSJ de Andalucía –Granada- de 29-7-2002 (JUR 2002\279562), estima la comisión de una infracción grave, graduada conforme a la existencia de ocultación: «En cuanto al componente sancionador de la deuda se refiere, es preciso recordar que conforme a lo establecido en el artículo 77 de la Ley General Tributaria, las infracciones propias de este orden jurídico son sancionable a título de simple negligencia, grado éste más leve de

culpa de los que componen el ámbito sancionador administrativo en el que se incurre cuando no se presta la debida diligencia en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En el caso de autos, la donación de la finca sujeta a gravamen en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos se produjo el 20 de septiembre de 1993 sin que el demandante presentara la correspondiente declaración-liquidación a la que estaba obligado por ley, el incumplimiento de este deber fiscal supone, en sí mismo, una actuación negligente y en cuanto tal, merecedora de sanción por lo que el tipo del ilícito se ha producido sin que quepa entender anulada la responsabilidad del causante de esa acción punible el comportamiento de colaboración que sigue su autor, una vez que ha sido requerido por la Administración tributaria para que regularice su situación con la Hacienda Municipal. En cuanto a la graduación de la sanción que se estimó en el 75 por 100 de la cuota dejada de ingresar, 50 por 100 correspondiente al mínimo establecido para estos casos, conforme previene el artículo 87 de la Ley General Tributaria y 25 por 100 según dispone el artículo 82 letra d), de ese mismo cuerpo legal al apreciarse la ocultación derivada de la ausencia de declaración, debemos confirmarla igualmente, porque con su proceder el órgano sancionador no está considerando una misma situación en dos ocasiones la falta de presentación de declaración e ingreso de la cuota tributaria sino el tipo de la conducta infractora consistente en dejar de ingresar en los plazos reglamentariamente previstos en el ordenamiento tributario y la circunstancia agravante de la ocultación, dado que fue necesaria la actuación investigadora de los órganos de la Inspección Tributaria Municipal para el descubrimiento del hecho imponible no declarado, lo que evidencia la voluntad del infractor de ocultar, circunstancia agravante de la sanción conforme a lo establecido en el citado artículo 82, letra d), de la Ley General Tributaria» (FD tercero).

2.2. Presentación de declaración o autoliquidación incorrecta o incompleta

Pero, además de estas resoluciones sobre el incumplimiento del deber de presentar la debida declaración o autoliquidación, el TS ha elaborado una línea doctrinal, en el seno del IIVTNU, para los supuestos de presentación irregular de declaración: presentación por un tercero sin que se identifique. Para estos casos, no se presume la representación y no se califica el acto como de mero trámite, no interrumpiéndose el plazo de prescripción. La doctrina legal la fija el Alto Tribunal en STS de 14-2-2000 (RJ 2000\783), confirmada por la STS de 23-11-2000 (RJ 2000\9480) y reproducida sintéticamente en la STS de 24-5-2002 (RJ

2002\4486), cuyo Fundamento de Derecho segundo disponía: «1.— *La presentación de una declaración tributaria por un tercero mandatario, ante las oficinas liquidatorias, carece de la eficacia interruptiva de la prescripción. 2.— Aunque el art. 43 de la Ley General Tributaria se refiera sólo a tres casos en que debe acreditarse la representación con poder bastante (interposición de reclamaciones, desistimiento de la instancia y renuncia de derechos) y «para los actos de mero trámite se presume concedida la representación», eso no quiere decir que cualquier acto que no esté comprendido en los tres supuestos recogidos haya de ser considerado forzosamente como «acto de mero trámite», pues hay otros cuya relevancia obliga a exigir un mayor rigor en la acreditación del mandato, en garantía del sujeto pasivo. 3.— Entre estos actos de relevancia y transcendencia para el sujeto pasivo, similares a los de reclamación, desistimiento y renuncia y que no pueden considerarse de mero trámite, se encuentra, por su condición de declaración de voluntad, la declaración tributaria que, según los artículos 101 y 102 de la Ley General Tributaria, entraña un reconocimiento del sujeto pasivo de ciertos datos o circunstancias integrantes de un hecho imponible, que provoca el comienzo del procedimiento de gestión tributaria, habiendo sido considerada como una confesión extrajudicial. 4.— La condición de “presentador” de documentos, no puede ser confundida con la de verdadero mandatario o representante y aunque pueda tener en el primer caso efectos en la parte que favorezca el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la elusión de sanciones y recargos para el sujeto pasivo, no puede alcanzar efectos negativos como sería la interrupción del plazo de prescripción».*

Al margen de la doctrina examinada del TS, también, para los supuestos de presentación de declaraciones incompletas, la STSJ de Madrid de 23-5-1998 (JT 1998\1289) interpretó que no se había incumplido esta obligación en una autoliquidación en la que no se había asignado la localización del valor catastral correspondiente a la finca transmitida, ya que existía una dificultad o duda razonable para determinarla, por lo que no procedía imponer sanción, excluyendo, también, el devengo de intereses de demora, puesto que la declaración contenía los datos suficientes para que la Administración hubiera girado la oportuna liquidación: «*Se trata, por tanto, de determinar si la*

presentación de la declaración tributaria y autoliquidación incompletas por falta de localización del valor catastral constituye o no base suficiente para entender incumplida la obligación establecida en el art. 2.5 de la Ordenanza Municipal, de acuerdo con el sistema previsto en el art. 111 de la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales. La decisión que se adopta en esta sentencia es concorde con la tesis mantenida por la parte recurrente, lo que supone la estimación de este recurso, por las siguientes razones: Mediante la presentación el día 1 de septiembre de 1990 de la declaración en la que no se practica autoliquidación mediante la alegación de no haberse localizado la valoración catastral de la finca transmitida, debe entenderse que se ha cumplido aunque sea parcialmente, la obligación que impone la Ordenanza Municipal y el art. 111 de la Ley 39/1988, así como que la falta de la efectiva autoliquidación no constituye un supuesto de ocultación o de falta de actividad respecto del cumplimiento de las correspondientes obligaciones y responsabilidades tributarias. La falta de constancia clara o, al menos, la existencia de dificultad relativa para la determinación del valor catastral de la finca transmitida teniendo en cuenta que ésta aparece identificada bajo los núms. 42, 44 y 46 de la calle San Vicente Ferrer y según se afirma en el acta de prueba preconstituida la asignación del valor catastral se hace sólo al núm. 46, omitiéndose los otros dos, circunstancia que explica el que puede suscitarse razonablemente algún equívoco o duda. Debe hacerse notar que en el escrito de contestación al recurso se reconoce la existencia de casos o supuestos en los que dicho dato esencial no aparece o no consta en cuyos supuestos se arbitra la correspondiente solución, situación que bien podría haberse aplicado a este supuesto. En orden a la imposición de sanción por comisión de un supuesto infracción grave debe tenerse en cuenta que la propia presentación de la declaración tributaria elimina cualquier posibilidad de ocultación de comportamiento fraudulento o intento de obtener la prescripción. A este respecto debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo ha declarado en recientes Sentencias, en las que puede citarse la de 8 mayo 1997, en la que respecto del enjuiciamiento de un comportamiento análogo el que ahora se trata se establece que tratándose del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, no debe olvidarse el grado de culpabilidad y malicia que pueda encerrar la conducta del agente de manera que dicho obligado tributario no

eludió ni hurtó el conocimiento de la Administración sus bases tributarias, eliminándose la existencia de cualquier ánimo de evasión fiscal. Por lo que se refiere a la liquidación de los intereses de demora y para declarar y sin procedencia, debe de partirse de la base de que, como antes se ha establecido, la actuación del declarante tributario, si bien incompleta, no puede ser considerada como un incumplimiento de sus obligaciones. En dicha declaración aparecen, si no la base tributaria concreta, si los datos suficientes para que la Administración hubiera efectuado la correspondiente liquidación (...)» (FD segundo y tercero).

III. LAS OBLIGACIONES FORMALES EXTRA SUJETOS PASIVOS: SANCIONES TRIBUTARIAS POR INCUMPLIMIENTO

3.1. *Personas que interviniendo en la relación que da origen al hecho imponible no son sujetos pasivos*

Están igualmente obligados a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible, al margen del sujeto pasivo, según dispone el art. 110.6 TRLRHL –recordemos- 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, 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 pasivo²³⁵.

²³⁵ Esta comunicación puede ser exigida, en defecto de la declaración o autoliquidación, por el registrador de la Propiedad para inscribir el documento que contenga la transmisión sujeta al IIVTNU en el Registro. Recordemos el art. 254.4 de la Ley Hipotecaria: «*El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de*

Esta es la obligación que se impone a estos sujetos y ninguna más, aunque la Administración, en algunos casos -en concreto: existencia de pactos por los que el comprador se obliga al pago- ha hecho recaer en esta figura de

*Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo». Pues bien, en relación a esta cuestión, la DGRN, en Resolución núm. 7348/2013 de 3-6-2013 (RJ 2013\5431), declaraba la procedencia de la notificación de la transmisión, a los efectos de la exigencia del art. 110.6.b de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para cumplir con los requisitos del artículo 254.5 LH, practicada mediante remisión de copia simple de la escritura de compraventa al Ayuntamiento correspondiente, a través de la Oficina de Correos, para el supuesto de que conste su presentación en la citada Oficina, pero aún no en el Ayuntamiento destinatario: «Debe decidirse en este expediente si es o no inscribible una escritura de compraventa en la que concurren las circunstancias siguientes: la notificación de la transmisión a los efectos de la exigencia del artículo 110.6.b de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, para cumplir con los requisitos del artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, se ha practicado mediante remisión de copia simple de la escritura de compraventa al Ayuntamiento correspondiente, a través de la Oficina de Correos, de forma que consta su presentación en la citada Oficina, pero aún no consta la recepción en el Ayuntamiento destinatario. El registrador suspende la inscripción porque entiende que no se acredita que dicha comunicación haya tenido entrada en el Ayuntamiento, por lo que no cumple con lo exigido por el artículo 110.6.a de la Ley de Haciendas Locales. El notario recurrente sostiene que para la remisión de la copia simple de la escritura, se ha observado el procedimiento previsto en el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, desarrollado por el artículo 31 del Real Decreto 1829/1999, ya que la presentación en la Oficina de Correos, equivale a la presentación en el órgano administrativo de destino. La cuestión debatida, es determinar si cabe una comunicación mediante remisión de carta con la misma, por el notario, a través de una Oficina de Correos y si ese procedimiento, siempre que cumpla con los requisitos exigidos por el artículo 31 del Real Decreto 1829/1999, implica la presentación en el órgano administrativo correspondiente, en este caso un Ayuntamiento. El artículo 202 del Reglamento Notarial establece en su segundo párrafo, que el notario, discrecionalmente, y siempre que de una norma legal no resulte lo contrario, podrá efectuar las notificaciones y los requerimientos enviando al destinatario la cédula, copia o carta por correo certificado con aviso de recibo. Y en su párrafo séptimo reitera que siempre que no pueda hacerse entrega de la cédula, deberá enviar la misma por correo certificado con acuse de recibo tal y como establece el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, o por cualquier otro procedimiento que permita dejar constancia fehaciente de la entrega. También remite a esta forma de comunicación en el inciso final del artículo 203 del Reglamento Notarial.(...) Ha sido establecido por este Centro Directivo (Resolución de 2 de julio de 2011), en materia de recursos, que **el escrito no está fuera de plazo, cuando se presentó en la Oficina de Correos, como resulta del sello que consta en el mismo, y destinado al Centro Directivo, el día que se cumplía el mes de plazo.** En este sentido, el párrafo 5.º del artículo 327 de la Ley Hipotecaria, establece que el recurso podrá presentarse en los Registros y oficinas previstos en la legislación administrativa, (en las que se incluyen las Oficinas de Correos) con la excepción de los efectos de la prórroga del asiento de presentación. Por tanto, se entenderá como fecha de registro de entrada en el organismo correspondiente, la de presentación en la Oficina de Correos» (FD primero, segundo y cuarto).*

obligado tributario la totalidad de las obligaciones derivadas del devengo del IIVTNU. Existen una serie de resoluciones, en el entorno de la jurisdicción civil, dictadas por las Audiencia Provinciales, en los supuestos de incumplimiento o retraso del deber de declarar o autoliquidar, cuando el obligado al pago del IIVTNU, en una compraventa, es el comprador; obligación -como sabemos- de la que se derivan, exclusivamente, efectos jurídico-privados. Y es que se ha entendido que la obligación es de pago de la cuota, pero no de intereses, recargos o posibles sanciones, ya que la gestión corresponde al vendedor. Así lo interpretó la SAP de La Coruña (Sección 4ª) de 22-2-2006 (JUR 2006\108677)²³⁶ o la SAP de Madrid (Sección 11ª) de 17-7-2007 (AC 2008\169), que en el Fundamento Jurídico segundo manifestaba: *«En la sentencia recurrida se establece que la dicción "se obliga y compromete a hacerlo efectivo", en una interpretación sistemática a los efectos del artículo 1285 del Código Civil, la compradora se obligaba a realizar las actuaciones precisas para hacer efectivo el pago; tal conclusión no puede ser de recibo, por cuanto como se deriva de la cláusula trascrita, a los efectos del artículo 1281 del Código Civil, la intención de las partes, si bien era la de repercutir a la compradora el importe del "arbitrio municipal", no puede decirse que esto*

²³⁶ *«No cabe considerar consecuencia natural del contrato impuesta por la buena fe, el uso o la ley (art. 1258 del CC), la realización de las gestiones correspondientes encaminadas a la presentación de la declaración, en plazo, que determine la Ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación del impuesto, pues precisamente la Ley atribuye tal obligación a los vendedores conforme hemos reseñado, y tampoco existe un uso consolidado conforme al cual pactado que el impuesto sea abonado por los compradores a los mismos corresponda su gestión tributaria, lejos de ello una serie repetida de sentencias atribuyen la misma al vendedor, desestimando las pretensiones de éste de repercutir al comprador los intereses de demora y sanciones (SAP Zaragoza, sección 2ª de 30 de octubre de 2001, y sección 4ª de 1 de septiembre de 2004, SAP La Rioja de 16 de enero de 2002, AP Madrid, sección 9ª, de 5 de febrero de 2000, y sección 14, de 28 de septiembre de 1998, AP Alicante, sección 7ª, de 21 de noviembre de 2002, AP Baleares, sección 4ª, de 15 de enero de 2001, o AP Ourense de 31 de diciembre de 1997 entre otras. Otra cosa hubiera sido que, amén de hacerse cargo del pago de tal impuesto, igualmente se hubiera asumido la obligación de gestionarlo por parte del comprador, confiriéndose un mandato con tal fin, caso contemplado en la sentencia de la Sala 1ª del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 2000. Es más el pago se había condicionado a la circunstancia de que existiese plus valía, lo que parece conducir a que la determinación de la misma correspondía a los vendedores para su repercusión sobre la parte compradora, y así se señala que tal obligación de pago sólo se generaría con respecto a la misma "si lo hubiere". No es un problema de buena fe o mala fe determinar a quién corresponde la liquidación del impuesto sino de interpretación de una cláusula contractual, que es cosa bien distinta, máxime cuando al respecto existe jurisprudencia contradictoria» (FD segundo)*

conllevara que la compradora se obligara a realizar las gestiones administrativas para el pago del mismo. A tal efecto, se ha de señalar que no se establece que tal arbitrio deba de pagarse en todo caso, sino que se señala que tal pago se efectuará si la transmisión estuviera gravada con el mismo, de ahí que se señale "si lo hubiere", y a su vez, se acuerda "aun cuando el Ayuntamiento lo gire a nombre de la parte vendedora", es decir, se está estableciendo que la obligación a los efectos del Ayuntamiento es de la vendedora y por tanto a la misma se le repercutirá el impuesto. Por lo tanto, se ha de concluir, la repercusión sólo podrá entenderse en cuanto al importe del arbitrio, pero no respecto de los intereses y sanciones, por cuanto no se puede derivar que exista una obligación de gestionar el impuesto por parte de la compradora». En esta misma dirección encontramos la SAP de Ávila (Sección 1ª) de 18-11-2010 (JUR 2011\35344), que recuerda que la única obligación legal del comprador -para los casos de una transmisión onerosa-, de carácter formal, es la de comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible: « El recurso es de obligado rechazo por cuanto conforme a la disciplina legal incumbía la obligación de presentar la liquidación del impuesto a los transmitentes, y así resulta de una exégesis integradora de los artículos 36 de la Ley General Tributaria , que atribuye la condición de sujeto pasivo al obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal , así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo, 106 b) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo , por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por mor del cual corresponde la condición de sujeto pasivo del impuesto de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana al "transmitente del terreno"(...). El juego conjunto de los artículos 1255 y 1455 del Código Civil ampara que las partes puedan convenir quién sufragará todos los gastos originados por el contrato, también las impensas de naturaleza fiscal, mas nada dicen esos preceptos sobre la vehiculización de lo convenido. El retraso en el cumplimiento de la obligación formal es imputable al obligado tributario en cuanto esa obligación dimana de las relaciones entre la Administración y el sujeto pasivo del impuesto, no de las que medien entre los dos particulares contractuales, a lo que no se opone el tenor del artículo 111.6 de la Ley 39/1988 de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales,

*supuestamente preterido por el Juzgador de instancia, pues el susodicho precepto tan sólo impone al adquirente de transmisiones onerosas la obligación de "comunicar a las Administraciones Municipales la realización del hecho imponible en los mismos plazos que el sujeto pasivo del impuesto", con obvia finalidad de evitar la elusión del impuesto, como también exige tal medida al notario autorizante del instrumento. Por último, recordemos que a la autoliquidación debe acompañarse documentación que obrará en poder del transmitente, en concreto la relativa al último recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, lo cual ratifica el protagonismo de aquél en esa operación de pago, sin que, a mayor abundamiento, se haya probado la facilitación por parte de la actora de ese antecedente, ni ningún otro extremo que avale su tesis» (FJ tercero y cuarto). Sin embargo, sorprendentemente, la SAP de Madrid (Sección 12ª de 22-9-2009 (JUR 2009\452813) se desmarca de la línea jurisprudencial marcada por las anteriores y hace recaer sobre el comprador –a mi juicio, erróneamente– la obligación de abonar también la sanción o recargo por retraso en el pago: «La actora impugna la sentencia únicamente respecto al pronunciamiento relativo a la desestimación de la reclamación de la sanción o recargo por retraso en el pago por importe de 2.046,35.-€ que la sentencia de instancia rechaza. Debe acogerse esta impugnación, ya que de la lectura de la cláusula controvertida resulta que la compradora abonaría todos los gastos e impuestos incluido el de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, lo que supone lógicamente también la presentación del documento para su liquidación y pago una vez asumido el mismo, y más en el presente caso en que dicha compradora se dedica profesionalmente a esta actividad. Luego era obligación de la demandada comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible en los plazos previstos para ello, por lo que debía haber presentado, bien bajo el sistema de autoliquidación, bien realizar las gestiones para que lo realizara el Ayuntamiento. **Por lo que el comprador que acepta contractualmente el pago debe de gestionar directamente la vertiente formal del impuesto ante el Ayuntamiento, siendo además consciente la demandada de las consecuencias jurídicas que se derivaba de la no presentación del documento.** De todo ello se deduce que la vendedora quedó liberada de la obligación formal de gestionar el pago ante la Hacienda Municipal en virtud del pacto controvertido. Debe pues de admitirse la impugnación formulada y revocar la sentencia en lo referente al*

pago de la cantidad correspondiente al recargo, lo que conlleva la íntegra estimación de la demanda por lo que la presunta vulneración del art. 394.1 y 2 LEC denunciada por la apelante y demandada no procede estudiarla, y por tanto no podemos acoger tampoco dicho motivo del recurso, como se ha dicho por la íntegra estimación de la demanda» (FJ sexto).

Esta cuestión también ha sido objeto de debate en sede Contencioso-Administrativa. A este respecto, La SSTSJ de Islas Canarias –Santa Cruz de Tenerife- de 14-10-1996 (JT 1996\1275)²³⁷ y de 13-12-1996 (JT 1996\1584)²³⁸

²³⁷ Fundamento de Derecho segundo: *«A tenor de lo expuesto con precedencia, es manifiesto que ante la transmisión onerosa de la vivienda a que se refiere la escritura pública de 30 de octubre de 1991 quien venía obligado a presentar ante el Ayuntamiento, a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, la correspondiente declaración conteniendo los elementos de la relación tributaria en la forma y plazo previstos en el art. 111.1 y 2 de la Ley de Haciendas Locales, era precisamente el transmitente o vendedor en su calidad de sujeto pasivo del tributo (art. 111.1 en relación con el art. 107, ambos de la Ley de Haciendas Locales), por lo que cuando la Administración, olvidando que el actor, en su condición de adquirente de la finca, estaba obligado sólo a comunicar a aquélla la realización del hecho imponible [art. 111.6, b) de la Ley de Haciendas Locales], pero no a presentar la pertinente declaración, lo que incumbía al transmitente como sujeto pasivo, conminó a la recurrente para que diera cumplimiento a lo establecido en el art. 111.1 con base en el pacto que introducido en la escritura pública de venta de 30 de octubre de 1991 dejó a cargo del comprador el pago de todos los impuestos derivados del negocio jurídico, desatendió, tanto al así proceder como al imponer la sanción tributaria por extemporaneidad en la presentación de la declaración, lo dispuesto en el art. 36 de la Ley General Tributaria, que al declarar que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por los actos o convenios de los particulares, no surtiendo éstos efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídicoprivadas, otorga primacía a la normativa tributaria o fiscal, representada aquí por los arts. 107, b) y 111.1 de la Ley de Haciendas Locales, relegando a un segundo plano los pactos o convenios privados sobre sustitución del sujeto pasivo del impuesto celebrados al amparo del art. 1455 del Código Civil, que de la misma forma que en la vía civil, cuando se hacen efectivos, no se ven afectados, como así lo declara la Sentencia de la Sala 1.ª del Tribunal Supremo de 6 abril 1984, por las circunstancias de orden administrativo o tributario en función de la cláusula contractual pactada, tampoco pueden hacerse valer recíprocamente en contra de lo prescrito en el art. 36 de la Ley General Tributaria dentro del campo del Derecho Administrativo, máxime cuando desaparecida en la Ley de Haciendas Locales la condición de sustituto del contribuyente que el art. 354.1, c) del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local de 18 abril 1986, confería al adquirente en las transmisiones a título oneroso a efectos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, no está ya obligado dicho sustituto o comprador a presentar ante la Administración Gestora la declaración que le imponía el art. 360.1 del expresado Texto Refundido, quedando únicamente sujeto a la obligación de comunicar la realización del hecho imponible [art. 111.6, b) de la Ley de Haciendas Locales], conducta ajena a la sanción tributaria objeto de recurso, que no se impuso por el incumplimiento de esta última obligación, sino por motivo distinto, proviniendo del giro de una liquidación cuyo pago no era exigible al recurrente*

²³⁸ Fundamento de Derecho segundo, que reproduce, al milímetro, el Fundamento de Derecho segundo de la anterior.

entendía que, en las transmisiones onerosas, es sujeto pasivo del Impuesto el transmitente del terreno, no teniendo ya el adquirente la condición de sustituto, sin que sea posible que asuma la condición de sujeto pasivo por pacto entre las partes; puesto que el art. 111.6 LRHL impone al adquirente únicamente la obligación de comunicar al Ayuntamiento la transmisión, y no legitima a éste para girar la liquidación del impuesto a cargo de dicho adquirente. En este mismo sentido, la STSJ de Madrid de 24-4-2002 (JUR 2003\161322) declaraba: *«Es cierto que el art 111.6.2 de la LHL impone a los adquirentes de terrenos a título oneroso, además de al sujeto pasivo transmitente, la obligación de comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que el sujeto pasivo; ahora bien, el incumplimiento de esta obligación en el IIVTNU por el adquirente, que ni es sujeto pasivo ni sustituto del contribuyente, como ocurría en la regulación del Impuesto antecedente del actual, supone, como parece pretender dicha recurrente, que por la vía del artículo 38 de la LGT pase la sociedad adquirente, que ni es sujeto pasivo ni, repetimos, tampoco sustituto del contribuyente, a asumir la obligación principal del sujeto pasivo consistente en el pago de la deuda tributaria, pues este precepto sería de aplicación en el caso de que el transmitente hubiera cometido una infracción tributaria, lo que no consta, de manera que la simple omisión por la adquirente de su obligación de comunicación en ningún caso va a determinar más que la eventual comisión de una simple infracción de Derecho Tributario formal, conforme al art 78 de la LGT, que lleva aparejada una sanción de multa, pero nada más, pero de ninguna manera que haya de asumir el pago de la deuda tributaria del IIVTNU, por lo que no puede alegarse el incumplimiento de esta obligación como título para su eventual legitimación activa frente a la reclamación del principal de la deuda tributaria, que a la vista de las circunstancias del caso nunca le va a alcanzar ni directa ni indirectamente; en otras palabras, si se concibe la legitimación activa como el efecto favorable o desfavorable que, en la esferas de los intereses del legitimado puede producir la correlativo estimación o desestimación de las pretensiones que hace valer ante un Tribunal, hemos de decir que ni la estimación ni la desestimación del Recurso que promueve incidiría, en su caso, en la eventual sanción que podría corresponderle por la omisión del deber contenido en el art 111.6.2 de la LHL, pues esta conducta es totalmente independiente de la*

sujeción o no al IIVTNU que se pretende debatir, de manera que podría ocurrir que al sujeto pasivo transmitente le correspondiera la no sujeción que se postula y por tanto se estimara tal pretensión, sin que ello impidiera la eventual sanción de la conducta omisiva de la recurrente, que es ajena al núcleo del debate que aquí se promueve» (FD segundo).

Por otro lado, el pacto por el que se obliga a pagar la cuota al comprador ha sido utilizado, sin éxito, por los contribuyentes como excusa absolutoria, en base a la discrepancia razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable: la STSJ de Castilla León –Valladolid- de 31-5-2005 (JUR 2005\142489) decidía lo siguiente: *«El Tribunal Supremo en una constante y uniforme línea jurisprudencial ha formado un sólido cuerpo de doctrina sobre los requisitos que deben concurrir para la imposición de sanciones en el ámbito tributario. En este sentido, como recuerda la STS de 9-XII-97 y de acuerdo con la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, y la culpabilidad del sujeto infractor se vincula a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, porque si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la Ley General Tributaria. En el art. 79 letra a) de la LGT el tipo que se establece tanto antes como después de la reforma de 1.995 se refiere a la conducta consistente en "dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda"; **la actora no ofrece argumentos para la anulación de la sanción porque, como razona la Administración, ha habido como mínimo una omisión de la diligencia debida** pues el obligado tributario era la Caja actora, y la circunstancia de haber establecido un pacto con los adquirentes en otro sentido no puede erigirse en excusa absolutoria siendo así que pese al tenor literal de la escritura ("todos los gastos e impuestos que*

ocasiona la presente escritura, incluso original y plus valia se pagarán por los compradores en la proporción en que adquieren") es al vendedor a quién la ley señala como sujeto pasivo del Impuesto. Los pactos en todo caso pueden dar lugar a un resarcimiento entre particulares, pero no justifican el que la Administración se entere de la transmisión por la comunicación del fedatario público que impone el Art. 111.7 de la ley 39/88» (FD segundo).

3.2. Obligaciones de los notarios

Las obligaciones de colaboración de los notarios, en orden a la gestión del IIVTNU –como ya vimos-, 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. 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 transmisión²³⁹, y posteriormente, con la obligación de advertir expresamente a los comparecientes del plazo para presentar las declaraciones y de las responsabilidades derivadas de su incumplimiento²⁴⁰.

²³⁹ La Disposición Adicional 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, éstos 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 200»*

²⁴⁰ 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»*.

Para COBO OLVERA «la intervención de los Notarios, viene a resolver, en cierto modo, el problema de la prescripción, y a suplir de alguna manera la no exigencia de la acreditación de haber informado al Ayuntamiento de la producción del hecho imponible para inscribir la finca transmitida en el Registro de la Propiedad. El incumplimiento de esta obligación además de constituir infracción tributaria, deriva, en su caso, en responsabilidad de los Notarios por los daños que hayan producido a los Ayuntamientos. Cuando un Notario no comunica, en los plazos legales, cualquier hecho que ponga de manifiesto la realización del hecho imponible, y como consecuencia de esta dejación, la cuota prescribe, el Ayuntamiento puede y debe dirigirse contra el Notario reclamándole por vía de daños y perjuicios la cuota tributaria que ya no se puede exigir al sujeto pasivo. El objeto de esta obligación impuesta a los Notarios no puede ser otro que el de facilitar el conocimiento a los Ayuntamientos de los hechos sujetos al Impuesto y en consecuencia proceder a la liquidación del mismo dentro de los plazos legalmente posibles; es decir, sin que haya prescrito el derecho a liquidar. En consecuencia con ello, los Notarios deberán comunicar al Ayuntamiento no sólo la producción del hecho imponible, sino además, todos aquellos datos necesarios para practicar la correspondiente liquidación. No obstante, parece ser que del tenor literal del art. 111.7, la única obligación impuesta en este sentido a los Notarios es la de comunicación de una relación de los documentos sin más. De esta forma, con los datos proporcionados por el Notario, el Ayuntamiento no puede liquidar el impuesto. Ante esta situación, entendemos, que el Ayuntamiento debe requerir al sujeto pasivo para que, o bien autoliquide, o bien, en su caso, aporte el documento para proceder a la liquidación por el Ayuntamiento. Si el sujeto pasivo no accede a la solicitud anterior, la Administración puede solicitar del Registro de la Propiedad certificación de la finca objeto de transmisión, y a la vista de dicho certificado, practicar la liquidación del impuesto. Por último, si esto no fuera posible, por no haber entrado en el Registro el documento correspondiente, el Ayuntamiento puede dirigirse al Notario autorizante, solicitando copia del mismo²⁴¹. (...) Es evidente que todo este enrevesado

²⁴¹ Se trata de un reflexión apoyada por la doctrina del TS, que en la histórica STS de 4-10-1983 (RJ 1983\5066), declaraba la procedencia, por la naturaleza pública de la actuación, de la solicitud del Ayuntamiento a un notario de una escritura que no constaba en el Registro de la

camino para averiguar los datos necesarios para liquidar el impuesto, podía evitarse si la Ley fuese más explícita y ordenara a los Notarios aportar copia del documento íntegro al Ayuntamiento. De esta forma y de un plumazo se resolveréis el problema, dando además, sentido no ya jurídico, sino común a la Ley. No se puede siquiera alegar en contra de esta solución, la protección de la

Propiedad: «Promovidos por la Abogacía del Estado y el Ayuntamiento de Benalmádena (desistido), recursos de apelación, el T. S. aceptando los considerandos de la sentencia apelada, lo desestima, confirmando la misma. Considerandos de la sentencia apelada: 1.º Que cuando, como en este caso ocurre, una Corporación Municipal interesa de una Notaría copia simple de una escritura de división y obra nueva de un edificio, alegando serle precisa para un expediente de gestión tributaria del arbitrio de Plus-Valía, sin que el dato lo pueda obtener del registro de la Propiedad por no estar presentada la mentada escritura en el mismo, no puede afirmarse que la Corporación no tiene interés legítimo en el dato que precisa, porque ello implicaría mermar los intereses que le corresponde en su calidad de sujeto activo de una relación jurídica tributaria; y frente a este interés no se puede oponer que la facultad del art. 224 del Reglamento Notarial puede amparar una respuesta negativa en razón a otorgar una facultad discrecional al Notario, pues es evidente que la cuestión no se desenvuelve entre particulares, entre los que el citado precepto opera; aquí la legitimación de la Corporación viene explicada por el conjunto de facultades activas que como sujeto público tributario le otorga el art. 746 de la Ley de Régimen Local, siendo el interés público, como es el vínculo que une a la Corporación con el sujeto pasivo; y esto es un principio general que vemos en toda clase de tributos y en ellos arts. 111 y 112 de la Ley General Tributaria y que no puede ser negado a la Corporación a la hora, no de investigar genéricamente a la caza de una liquidación, sino de la constatación de un dato concreto y con relieve en la gestión del Tributo: sin necesidad de acudir a procedimientos y conminaciones que indirectamente faciliten el dato -multas-, la Corporación puede obtener los datos relativos a la declaración presentada, frente al sujeto pasivo y frente a Autoridades y funcionarios de cualquier clase, siempre dentro de la legitimación que confiere un expediente de gestión concreto y a los solos fines de la investigación que sea precisa, sin que el caso caiga en la excepción del deber de colaborar que ampara a los profesionales, pues esta expresión claramente se refiere al profesional liberal, mas no al Notario por su connotación de desempeño de funciones públicas y de servicio estatal” (...). Que la Administración General del Estado, única parte que mantiene la apelación, incurre en el error, debido sin duda al exceso de trabajo que pesa sobre su representación, de reducir el contenido de su escrito de alegaciones a la sola afirmación, contradictoria con su condición de apelante, de «dar por reproducidos los fundamentos de la sentencia que no han sido desvirtuados por la parte demandante» con la súplica de que se confirme dicha sentencia y, aunque tal circunstancia priva de justificación alguna a su apelación, autorizando a esta Sala para desestimarla sin más razonamiento que la invocación al principio dispositivo y a la naturaleza revisora de este recurso, debe sin embargo eludirse la utilización de ese criterio meramente formalista puesto que el examen y estudio de los escritos fundamentales presentados por dicha Administración en la primera instancia permiten tener conocimiento de cuáles son las razones de su impugnación de la sentencia, las cuales contrastadas con la fundamentación jurídica de ésta suministran cauce suficiente para poder afirmar que dicha sentencia resuelve con pleno acierto la cuestión litigiosa planteada al rechazar la inadmisibilidad del recurso y hacer una correcta aplicación de los arts. 746 de la Ley de Régimen Local y 111 y 112 de la Ley General Tributaria, y ello conduce a su confirmación por aceptación íntegra de sus claros y precisos Considerandos, cuyo contenido se tiene aquí por reproducido» (Considerando único).

intimidación, ya que de una forma u otra, el documento tiene que terminar en manos del Ayuntamiento»²⁴².

²⁴² Cfr. COBO OLVERA, T.: «Obligación de declarar y comunicar la producción del hecho imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», cit., p. 14. Un estudio sobre los obligados tributarios en el IIVTNU se encontrará en ÁLVAREZ ARROYO, F.: en la obra colectiva «Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega», Lex Nova, Madrid, Vol. 2, 2005, pp. 2007-2022.

CONCLUSIONES

Primera.- El IIVTNU, históricamente, ha sido cuestionado en diversos aspectos de su regulación y todo ello es imputable a su primigenia ordenación, basada en crear un arbitrio específico para revertir a los municipios los aumentos de valor realizados de los terrenos urbanos, generados por la actuación municipal y por el propio crecimiento de los pueblos y ciudades, es decir, aumentos de valor no ganados por su propietario, sino debidos a causas exógenas a él. Esta intención inicial del legislador hace que desde sus orígenes se haya concebido estructuralmente como una tasa o, incluso, técnicamente se asemeje más a una contribución especial que a la figura tributaria del impuesto.

Segunda.- En cuanto a su trayectoria en el ordenamiento jurídico español, señalar sobre cualquier cuestión de segundo orden, el paso en la determinación de la base imponible de un sistema de estimación directa, concebido por la diferencias de valor –con las correcciones legales que se han incluido en cada una de las normas que han regulado el tributo- a un método -con la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales- de estimación objetiva, utilizando parámetros fijados en la Ley, desarrollados por los municipios en sus Ordenanzas Fiscales.

Tercera.- La delimitación de las características esenciales del tributo ha despistado, incluso, al Tribunal Supremo, debido –como anteriormente comentábamos- a la «fabricación» del Impuesto en el molde de una contribución especial:

- a) Sin duda, se trata de un impuesto directo, real y objetivo, aun negándolo en alguna ocasión el Tribunal Supremo y algún que otro Tribunal Superior de Justicia.
- b) Es un impuesto instantáneo y, por consiguiente, *no cuenta con período impositivo*, aunque, reiteradamente, la jurisprudencia se afana en atribuírselo, confundiendo este concepto tributario con el denominado período de generación del incremento de valor.
- c) Se trata de un impuesto proporcional, aunque se puedan establecer distintos tipos, tomando en consideración el horizonte temporal del incremento de valor.
- d) Dentro del conjunto de impuestos locales, se inserta en el grupo de los de exacción voluntaria. Así que, dependerá del municipio en cuestión el que se exija o no.

e) Es un impuesto que recae sobre la renta de las personas físicas o jurídicas. Entendemos superada la concepción del fundamento de este Impuesto que niega que éste se halle en la capacidad de pago que se exterioriza con las ganancias de capital, sino en el beneficio recibido por la actuación urbanística de los municipios -que es el fundamento de las tasas y de las contribuciones especiales-, puesto que los paulatinos y específicos aumentos de valor de los terrenos debidos a actuaciones concretas de las Corporaciones Locales reverterían a la comunidad a través de las respectivas contribuciones especiales, en la modalidad de aumento de valor. Los instrumentos de reversión a la comunidad de las plusvalías generadas por el proceso de urbanización son otros, esencialmente: la cesión obligatoria a los Ayuntamientos de parte del aprovechamiento urbanístico resultante de la ejecución del planeamiento y de las cesiones dotacionales.

Por otro lado, al ser un impuesto que recae sobre la renta de las personas, no han faltado, a lo largo de la historia del Impuesto, aquellos que con virulencia alertan de la colisión con el IRPF o el IS, en aras de no incurrir en la manoseada doble imposición. Se trata, desde luego, de una cuestión que no admite crítica: lo ha dicho el Tribunal Constitucional; y es que el IIVTNU y el IRPF o el IS pueden cohabitar en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, que no prohíbe la duplicidad de tributación sobre una misma materia impositiva, sino, en todo caso, sobre un mismo hecho imponible.

Cuarto.- Para que se realice el hecho imponible es crucial que exista un incremento de valor, pero ¿cómo se debería de determinar dicho incremento? He aquí la clave. Este es el principal motivo por el que se discute, tanto en la jurisprudencia como en la doctrina, sobre el IIVTNU. Como sabemos, la base imponible se determina –con la entrada en vigor de la Ley 39/1988- mediante un método de estimación objetiva. Este método ha desplazado el debate al seno del TC y al de su doctrina sobre las rentas potenciales y las ficticias. La conexión con esta línea doctrinal va a ser crucial para resolver la constitucionalidad o no del art. 107 TRLRHL, planteada al Alto Tribunal por el Auto del Juzgado de lo Contencioso Administrativo, núm.3, de Donostia, de 5 de febrero de 2015.

Ahora bien, lo que sí tenemos claro es que lo que contiene el precepto aludido no es un presunción, como se afanan en defender muchos: tanto los detractores de este sistema de determinación de la base en el IIVTNU, como los que aprueban esta regulación. Los primeros hablan de una presunción *iuris tantum* y los segundos de una *iuris et de iure*. Desde luego, de la redacción de la norma no se colige eso y el ánimo del legislador tampoco ha sido presumir, de derecho, un incremento de valor, ni mucho menos que se pudiera probar uno distinto al resultante de la aplicación del precepto. Estamos ante una simple norma de valoración, que ha adoptado para tal un sistema de estimación objetiva, con lo que ello conlleva: determinar –en este caso- una renta media y no real. Que no les guste a muchos –en la actualidad, que los valores de mercado han disminuido-, eso es harina de otro costal. Ahora bien, si de esa fórmula se deduce que se están gravando rentas que no existen, que son ficticias, probablemente llegaremos a la conclusión de que estamos ante una disposición inconstitucional. En mi opinión, no debemos perder la perspectiva jurídica de lo

regulado en el art. 107 TRLRHL y desecharlo como una norma extemporánea: insisto, se trata de cómo valorar el mencionado incremento, incluyéndose en la Ley resortes que permiten a los municipios modular la tributación –a través de coeficientes- en función de la fluctuación de los valores en el mercado. En definitiva, se trata, más bien, de una cuestión de política legislativa que de constitucionalidad de la norma.

Quinto.- Para la realización del hecho imponible el terreno debe ser urbano o de características especiales; por tanto, el suelo rústico está libre de gravamen. Sin embargo, la calificación de un terreno como rústico o urbano no siempre es fácil, ya que existen situaciones intermedias, que se sitúan en la delgada línea entre lo rústico y lo urbano a efectos del IBI. Así, los tribunales han dictaminado la sujeción al impuesto de terrenos que, aunque todavía no se podían considerar como urbanos conforme a los criterios de la legislación catastral y urbanística, sin embargo tenían unas expectativas inmediatas de serlo; esencialmente, terrenos afectados por una modificación del planeamiento que ya está decidida, aunque aún no se haya producido la aprobación definitiva y la publicación correspondiente, excluyendo terrenos no urbanizables o urbanizables no sectorizados y sin plan parcial respecto de los que se haya aprobado un convenio urbanístico. Pero, de entre todas las resoluciones en la materia, concluimos con la reciente doctrina del Tribunal Supremo que defiende, para la calificación del suelo como urbano, a efectos del IBI –es decir, a efectos también, por ende, del IIVTNU-, que éste no sólo se encuentre en la simple situación de *urbanizable sectorizado*, requiriendo, al menos, que, además, esté *ordenado*.

Sexta.- El Impuesto exige que la plusvalía se ponga de manifiesto con la transmisión de la propiedad de los terrenos, o bien con la constitución o transmisión de un derecho real de disfrute sobre los mismos.

Por lo que respecta a la transmisión, cualquier negocio jurídico traslativo del dominio devengará el impuesto; sin embargo, hay que hacer una salvedad, y es que no podemos desplazar al ámbito del IIVTNU el concepto de transmisión patrimonial onerosa vigente en el ITPO, puesto que el objeto de ambos gravámenes es bien diferente: el de TPO lo constituye la transmisión en sí misma considerada y el objeto del IIVTNU es la renta obtenida como consecuencia de aquella transmisión. Por tanto, hay que valorar las distintas consecuencias de lo dicho, en función de lo que marca la jurisprudencia:

- a) En TPO, tienen el carácter de transmisión patrimonial onerosa no sólo las daciones en pago, sino también las adjudicaciones para pago de deuda: para el IIVTNU la adjudicación para pago de deuda no devengará el impuesto. El devengo se producirá cuando el adjudicatario consiga transmitir el bien adjudicado al acreedor o a un tercero.
- b) En TPO quedan liberados de tributar aquellos excesos de adjudicación que sean consecuencia de que la cosa tenida en proindiviso no sea divisible o desmerezca mucho con su división. Para el IIVTNU, respecto de lo adjudicado en exceso en estos supuestos, se produce una auténtica transmisión y, en consecuencia, se realiza el hecho imponible gravado.

- c) En TPO se consideran los expedientes de dominio como una transmisión patrimonial onerosa. Sin embargo, el expediente de dominio no tiene efecto traslativo alguno, sino que simplemente sustituye al título de la misma con vistas a la inmatriculación del inmueble o a la reanudación del tracto registral, por lo que en ningún caso se devengará el IIVTNU.
- d) En TPO la transmisión de acciones o participaciones, en los supuestos previstos en el art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se consideran transmisión onerosa de carácter inmobiliaria. Para el IIVTNU, obviamente, estamos ante una transmisión de valores y no de terrenos, por tanto, no sujeta a tributación.

Ya hemos dicho que el Impuesto grava, también, la constitución o transmisión de un derecho real de disfrute sobre los terrenos de naturaleza urbana, en consecuencia, habrá que excluir de gravamen la extinción de estos derechos reales de disfrute y, por ende, no se liquidará la llamada consolidación del dominio. En esta línea, una cuestión que resulta un tanto espinosa ha sido dilucidar si la reserva del usufructo a favor del propietario que transmite la nuda propiedad de un terreno queda gravada en el impuesto. Hay que concluir -teniendo en cuenta las reservas de la jurisprudencia- que, de la misma forma que el que adquiere la nuda propiedad está adquiriendo diferidamente la propiedad plena, quien transmite la nuda propiedad con reserva para sí del usufructo está transmitiendo diferidamente la propiedad plena, liquidando el incremento de valor total experimentado por el terreno hasta ese momento.

Séptima.- Es irrelevante para el impuesto la naturaleza de los negocios jurídicos que devengan el impuesto, es decir, se realicen con carácter voluntario o forzoso, a título oneroso o lucrativo, o a través de operaciones *inter vivos* o *mortis causa*. De todas estas modalidades, la única que realmente ha planteado problemas en los tribunales ha sido la de carácter forzoso, en particular la expropiación forzosa y la subasta judicial. Por lo que respecta a la primera, no hay duda: la expropiación forzosa de terrenos urbanos conlleva una transmisión plenamente sujeta al IIVTNU –queda ya muy lejos el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 diciembre 1954-. En cuanto a la subasta judicial, más de lo mismo: sin vacilar, sujeción al impuesto.

Octava.- Al IIVTNU le afectan numerosos supuestos de no sujeción, unos regulados en el TRLRHL, otros en leyes especiales y, por último, aquellos delimitados así por la jurisprudencia. La consecuencia práctica a efectos del Impuesto que deviene al declarar un supuesto de no sujeción es que, cuando posteriormente se transmita el terreno, tomaremos como fecha inicial para el cálculo de la plusvalía generada, no la de la operación no sujeta, sino la del anterior devengo del impuesto.

De todos estos, los que han sido perfilados por la jurisprudencia, esencialmente, son:

- a) La transmisión de terrenos rústicos a efectos del IBI, por tanto, terrenos no urbanizables o urbanizables no sectorizados y sin plan parcial aprobado,

excluyéndose de tributación la transmisión de terrenos calificados como sistemas generales.

- b) Disolución de comunidades de bienes sin exceso de adjudicación, puesto que la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de acto declarativo de fijación.
- c) Adjudicaciones de viviendas a cooperativistas, en las que la operación de adjudicación lo único que produce es la simple sustitución de una cuota o porción por la concreción material de la parcela-vivienda que se adjudica a cada socio en propiedad ya exclusiva, sin existir una verdadera *traditio* de la propiedad del terreno.
- d) Excesos de adjudicación en la disolución de la comunidad hereditaria, que se configura como un supuesto especialísimo dentro de las diferentes modalidades de extinción del condominio: el Tribunal Supremo lo ha diferenciado de los excesos de adjudicación en la disolución de comunidades de bienes, ya que no existe transmisión de los coherederos al adjudicatario de la propiedad del bien objeto de adjudicación. El art. 1068 CC atribuye a los herederos la propiedad exclusiva de los bienes adjudicados, lo que descarta la existencia de que los llamados excesos, debidos a las inevitables operaciones de compensación de cuotas, supongan otras tantas transmisiones.
- e) Aportaciones de terrenos a juntas de compensación de carácter fiduciario, así como las adjudicaciones por parte de las mismas a los juntacompensantes, que constituyen un supuesto de no sujeción auspiciado por el TS, puesto que la titularidad dominical por la Junta de Compensación de los terrenos aportados a ella es puramente fiduciaria, destinada a ejecutar, subrogándose en la posición jurídica de los auténticos propietarios, las determinaciones del plan urbanístico que corresponda, como tampoco constituyen una verdadera transmisión la de las parcelas resultantes a los miembros de la Junta. Por supuesto, sí lo sería la venta de aquéllas a un tercero, devengándose por esta transmisión el IIVTNU, teniendo en cuenta como fecha inicial del período de generación del incremento, claro está, aquella en que el propietario miembro de la Junta los adquirió, y la final, la de su transmisión al tercero.
- f) Operaciones de reestructuración empresarial realizadas al amparo de lo previsto en el capítulo VII del título VII de la Ley del IS, con la sola excepción de las aportaciones no dinerarias de inmuebles que no constituyan ni vayan integrados en una rama de actividad, que serán operaciones no sujetas siempre que lo que se transmita sea un conjunto de elementos patrimoniales susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica y que exista una organización empresarial diferenciada en la transmitente para llevar a cabo la gestión de la actividad económica, que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma. Además, la jurisprudencia exige que la operación se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que

participan en la operación, y no con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Novena.- Existen, igualmente, un gran número de exenciones en el IIVTNU, la mayoría reguladas en el TRLRHL y otras desperdigadas en normas de distinto orden. De todas, básicamente, las que, con más regularidad, han circulado por los tribunales y por los órganos administrativo son las siguientes:

- a) Bienes que formen parte de un «Conjunto Histórico-Artístico» o declarados de interés cultural, en cuyo caso la concesión de la exención está supeditada al previo reconocimiento corporativo a través de sus Ordenanzas Fiscales.
- b) Dación en pago de vivienda habitual, reconociendo la doctrina administrativa que 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 éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación.
- c) Entes públicos territoriales y organismos autónomos, entendiendo la jurisprudencia que la Ley prevé la exención en el IIVTNU a favor del Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales a las que pertenezca el municipio de la imposición, así como de sus respectivos organismos autónomos de carácter administrativo. Con lo cual, resulta inviable que pueda entrar en juego, en favor de cualquier otra entidad de derecho público, o cualquier otra clase de organismo autónomo (comercial o industrial), exigiendo el TS que en este último caso, además, el organismo autónomo sea del Estado.
- d) Instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, entre las que destacan -en la producción jurisprudencial- las Cajas de Ahorro, vinculando los tribunales para el reconocimiento de la exención la necesidad de que las transmisiones determinantes del incremento del valor que el Impuesto grava se hallen específicamente destinadas a las actividades que en las mismas desarrollen como Montes de Piedad o para Obras Sociales, con exclusión, por tanto, de aquellas actividades en que tales Cajas actúen, como los Bancos, en el mercado de intermediación financiera. Al margen de las Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, se ha planteado en los tribunales la aplicación de esta exención a multitud de asociaciones o entidades que son o han pretendido aparentar ser benéficas o benéfico-docente con distinta suerte para cada una de ellas. En lo que si se han esmerado los distintos órganos jurisdiccionales es en declarar que para su aplicación no es requisito necesario el reconocimiento de la exención en la correspondiente ordenanza municipal.
- e) Entidades sin fines lucrativos, que deben cumplir una serie de requisitos y, sobre todo, deben *optar* por el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, que establece una serie de beneficios, incluida la exención en el IIVTNU del incremento de valor generado por todos los inmuebles, salvo – como ha reiterado la jurisprudencia- los que estuviesen afectos a explotaciones económicas no exentas.
- f) Las confesiones religiosas, que necesitan suscribir Acuerdo o Convenio para ser beneficiario de un régimen tributario específico; pero, con independencia

de ello, el TS ha reivindicado justificar el uso y destino del terreno para el disfrute de la exención, no siendo suficiente la calificación como de religiosa de la entidad transmitente o adquirente -según los casos-.

- g) Titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas ya que no se genera incremento de valor cuando el terreno es intransmisible por separado, por estar vinculado, como elemento físico a la concesión administrativa, durante el plazo de ésta, revirtiendo, una vez finalizado, al ente público. La doctrina del TS fundamenta la norma que recoge la exención, precisamente, en evitar la doble apropiación de la plusvalía de los terrenos afectos a concesiones administrativas reversibles, por parte de los entes públicos, que se produciría si no existiera la exención controvertida.

Décima.- Es sujeto pasivo del Impuesto, a título de contribuyente, 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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate, sin perjuicio de la posibilidad de pactar la asunción del pago por el adquirente, si bien, como es sabido, se trataría de un pacto con eficacia exclusivamente a efectos jurídico-privados. Pues bien, en la actualidad, este pacto no sería posible en las ventas empresariales realizadas por promotores inmobiliarios u otros empresarios y es que el TS se ha pronunciado sobre el particular, entendiendo que conforme a la legislación de consumidores debe calificarse de abusiva la cláusula de un contrato de compraventa en la que se establezca que el comprador tiene la obligación de pagar el impuesto de plusvalía: al tratarse de una estipulación no negociada individualmente, que limita los derechos de los consumidores, recibe la sanción de nulidad que le impone el art. 10 bis de la Ley 26/1984 General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y que convierte en indebido y restituible lo pagado por el consumidor por el IIVTNU. Esta doctrina ha sido ratificada por el TJUE, matizando que el pago del Impuesto corresponde al promotor, que es quien se beneficia de esa plusvalía. Si el promotor traslada la obligación de pago al comprador, sin ninguna compensación, se produce un abuso.

En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, será sujeto pasivo, a título de contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. El problema es que ha planteado el carácter oneroso o lucrativo de algunas operaciones. Así, en la reversión de una expropiación forzosa, la jurisprudencia se decanta por el carácter oneroso de dicha operación y, por tanto, como consecuencia de ello, por la exención del impuesto al ser sujeto pasivo la Administración que en su día expropiara el bien. También, en la concesión de una subvención pública el TS ha insistido en el carácter contractual de las subvenciones, con sus correspondientes obligaciones recíprocas, y la

consecuente calificación de la operación como exenta, al ser el sujeto pasivo-contribuyente la Administración concedente.

Undécima.- Como supuesto de sustitución sólo persiste uno en el ordenamiento jurídico-tributario estatal: el adquirente del bien o del derecho real de disfrute que recaiga sobre el mismo, siempre que la operación se realice a título oneroso y el transmitente sea una persona física no residente. Sin embargo, la figura del sustituto en el IIVTNU constituye una particularidad de la legislación de Navarra, que conserva el supuesto de sustitución para transmisiones onerosas, en los que éste mantiene el derecho a repetir, además del sustituto para los casos de transmisiones de la vivienda habitual realizadas por deudores hipotecarios a favor de las entidades financieras acreedoras -como en los supuestos de dación en pago-, en las que éstas pierden el derecho de repercusión. Pag. 209

Duodécima.- El devengo es el elemento del tributo que más resoluciones jurisprudenciales y doctrinales ha generado, puesto que la regla general de la fijación del mismo -el momento en que tiene lugar la transmisión del terreno o la constitución o transmisión de los derechos reales de disfrute- exige aclaraciones y matices:

- a) En la compraventa, el TS dispone, para la de naturaleza inmobiliaria, de carácter consensual, que se generará la transmisión de la propiedad de lo vendido (y, con ella, el devengo del Impuesto), cuando exista la plasmación de un mecanismo instrumental complementario de tradición: nuestro ordenamiento jurídico exige, con base en los artículos 609, 1095 y 1462 del Código Civil, que, además del negocio jurídico, contrato o «título» en que se materialice el acuerdo de voluntades de vender y comprar, concorra la tradición, «*traditio*» o «modo», o sea, la puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador, en cualquiera de las modalidades previstas en los artículos 1462 a 1464 del citado Código.
- b) En la permuta, la regla de determinación del devengo es la misma que en la compraventa: la DGT recuerda que las transmisiones se entienden realizadas, teniendo presente lo dispuesto en los artículos 1.462 y 1.541 del Código Civil, en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del adquirente.
- c) En la aportación no dineraria de inmueble los tribunales entienden que la fecha del devengo se produce con la escritura pública y no con la presentación en el Registro Mercantil, ni en el momento de inscripción.
- d) En las operaciones de *leasing* inmobiliario el devengo se produce con el ejercicio efectivo de la opción de compra, no mero compromiso de hacerlo.
- e) En las adjudicaciones sujetas en los procesos de reparcelación, la jurisprudencia ha entendido que el devengo se produciría con la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación.
- f) En las expropiaciones forzosas -lo ha dicho el TS en varias ocasiones- se devenga el Impuesto con el acta de ocupación.

- g) En las subastas judiciales y administrativas el Tribunal Supremo ha forjado su doctrina fijando el remate de la subasta como el del devengo.
- h) En las donaciones el devengo se produce en el momento de otorgar la escritura que recoge la aceptación de la donación del inmueble por parte del donatario y, como ha dicho la jurisprudencia –en un supuesto en que se analizaba el devengo en el ISD, para el caso de una donación-, no en un momento posterior como –en algún caso se ha pretendido- la inscripción registral.
- i) En las adquisiciones *mortis causa* el Impuesto se devenga con el fallecimiento del causante. El TS no ha dejado el menor resquicio para la duda: los efectos de la aceptación y de la repudiación de la herencia -art. 989 del Código Civil- se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.
- j) En los contratos en que medie alguna condición ésta se califica con arreglo al Código Civil: si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla, por el contrario, si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución, entendiendo la jurisprudencia que la cláusula de reserva de dominio hasta el total pago del precio se configura como una condición suspensiva, a diferencia de la calificación como resolutoria que le asigna el RITPAJD.
- k) En el caso de nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre –interpreta la jurisprudencia- que lo hayan declarado así los tribunales civiles por sentencia firme. Si se ha dejado sin efecto de común acuerdo por las partes contratantes, está sujeto al IIVTNU.

Decimotercera.- La base imponible se determina –como concluimos arriba- mediante un método de estimación objetiva, aplicando los siguientes parámetros:

- a) Valor del terreno en el momento del devengo del impuesto, entendiendo por tal el que tuviera a efectos del IBI: el TS rechaza la pretensión de la Administración de practicar la liquidación del IVTNU en base a los valores catastrales de los inmuebles aprobados en el momento del devengo, pero en vigor, a efectos del IBI, en el siguiente período impositivo. Se trata de un valor indiscutible por el contribuyente; sin embargo, si en relación con el valor catastral se hubiesen cometido errores a la hora de su fijación, los TSJ vienen admitiendo la posibilidad de impugnar el valor catastral incluso en los casos en que los mismos hubiesen adquirido firmeza. En el caso de inexistencia de valor en el momento del devengo -como dice el TS- es la propia norma legal (art. 107.2.a) TRLRHL) la que establece que el Ayuntamiento puede practicar la liquidación cuando el mencionado valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

Sin embargo, sin duda, la cuestión más importante tratada en sede judicial con respecto al valor catastral es la «necesidad» que exige el TS de

notificación del mismo al contribuyente, puesto que para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y de tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél le alcance en su efectividad.

Como excepción a esta norma general, sólo hay un caso en el que no se parte necesariamente del valor catastral para la determinación de la base imponible: en la expropiación forzosa, cuando el justiprecio del suelo es menor que el valor catastral, no siendo extensible esta norma, según la jurisprudencia, a la transmisión mediante subasta judicial y la pretensión de determinar el incremento gravado a partir del precio de adjudicación.

Los valores catastrales son susceptibles de reducción hasta en un 60 %, durante un plazo máximo de cinco años, cuando se modifiquen como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, excluyendo, como dicen los tribunales, la simple actualización de dichos valores mediante la aplicación de los coeficientes previstos en las Leyes de Presupuestos y aplicándola, lógicamente, sólo cuando el valor revisado sea superior al anterior. También los TSJ han delimitado el alcance de esta reducción, prohibiendo su aplicación cuando el cambio de valor obedezca a variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en los bienes gravados o cuando el incremento del mismo obedece a la aprobación de los correspondientes instrumentos de planeamiento urbanístico.

En cuanto a los valores catastrales que no hayan recogido aún alteraciones en el planeamiento producidas con anterioridad al devengo del impuesto, la DGT resolvía esta cuestión, -interpretando el art. 107.2.a) TRLRHL- estableciendo que cuando existan ponencias de valores que no reflejen de forma adecuada modificaciones de planeamiento anteriores al devengo del impuesto, se ha de liquidar provisionalmente el IIVTNU con arreglo a dicho valor y posteriormente, 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, refiriendo dicho valor catastral al momento del devengo.

Por último, en relación a los valores catastrales, citar que el TRLRHL se remite a las reglas de TPO para la valoración de los derechos reales de uso y disfrute, remisión ineficaz para el caso del derecho de superficie, puesto que el TRITPAJD dispone un sistema de capitalización del canon satisfecho absolutamente ajeno al sistema de determinación de la base imponible en el IIVTNU, inclinándose los TSJ por aplicar las reglas de determinación del usufructo.

- b) Número de años de generación del incremento de valor gravado por el impuesto: no confundir, como tradicionalmente lo han hecho -y siguen haciéndolo algunos tribunales- con el concepto tributario de período impositivo. Estamos ante un impuesto instantáneo, por tanto, en el que no existe período impositivo. Se fija un máximo en el cómputo de 20 años y un

mínimo de un año, salvo en el municipio de Barcelona, al que la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por el que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, faculta para gravar las plusvalías *inter vivos* generadas en períodos inferiores al año.

La fecha final de cómputo es, obviamente el momento del devengo de la operación que se somete a gravamen. En cuanto a la fecha inicial, será, con carácter general, la del devengo anterior; sin embargo, aquí sí que los tribunales han intervenido: si se trata de la propiedad plena, no hay que plantearse ninguna especialidad: fecha de la anterior transmisión sujeta al impuesto, al margen de que hubiese estado exenta, pero, en la transmisión de un terreno adquirido mediante expropiación forzosa y que posteriormente se desafecta, los TSJ han fijado la fecha inicial del período de generación del incremento en la de la expropiación y no en la fecha en que finalizó el plazo para que los antiguos propietarios pudieran ejercitar el derecho de reversión. También, el TS advierte que no se debe tomar como fecha inicial del período de generación la fecha de declaración de obra nueva edificada, sino la de adquisición del terreno sobre el que se construyó posteriormente. En los casos de adquisición sucesiva, es decir, de la nuda propiedad y el usufructo, es donde hay que tener mayor cautela en relación a la determinación de la fecha inicial del período de generación del incremento: *a priori*, hay que pensar que el porcentaje de la primera adquisición es el que marca para el adquirente el porcentaje a adquirir posteriormente. Pero, quizá, con lo que tengamos que tener mayor cuidado es con la adquisición sucesiva a la inversa -primero nuda propiedad y después usufructo- para el supuesto de consolidación del dominio: la DGT ha interpretado erróneamente la doctrina del TS que declara que se trata de una operación que no devenga el Impuesto; por tanto, nunca podremos situar la fecha de inicio para el cómputo del período de generación del incremento en el momento en que se consolida el dominio -ya que no se devengó el impuesto-, como pretende este centro directivo, sino cuando se transmite la nuda propiedad -es decir, la propiedad-.

- c) Coeficientes de incremento anual, que han sido los que han sustentado el nuevo sistema (introducido por la Ley 39/1988) y justificado el incremento que ordena gravar la actual regulación del mismo. Ya lo decían los TSJ: se entiende producida la plusvalía en todo caso, objetivándose el cálculo de la misma mediante un sistema de coeficientes que operan sobre el valor del inmueble en el IBI.

Decimocuarta.- La cuota íntegra del impuesto resulta de aplicar el tipo impositivo a la base imponible, operación que no plantea problemas de interpretación, obviamente. Sí se ha debatido en sede judicial cuestiones relativas a la cuota líquida del Impuesto, que se alcanza aplicando a la íntegra las bonificaciones potestativas previstas en la Ley que decidan aplicar los municipios, siendo éstos los que completarán la regulación de aspectos sustantivos y formales de las mismas en la ordenanza fiscal correspondiente. El TS no ha encontrado inconvenientes en la regulación que hacen los municipios

de estas bonificaciones, regulación que ha sido impugnada por los contribuyentes y es que el Alto Tribunal entiende que la LRHL ha permitido en esta materia un amplio margen de maniobra a los Ayuntamientos a la hora de regular todos los aspectos, formales y materiales, de la bonificación: es la LRHL la que expresamente delega en la Ordenanza fiscal para que regule los aspectos formales y sustantivos de la bonificación.

Decimoquinta.- En el ámbito procedimental del IIVTNU donde se han producido la mayoría y más interesantes resoluciones jurisprudenciales ha sido en el entorno del régimen sancionador, en concreto, en lo relativo a las infracciones por incumplimiento de las obligaciones formales de los obligados tributarios, por lo que conviene distinguir las en función de quién sea el obligado.

a) Obligaciones del sujeto pasivo de carácter formal, como es la presentación de la declaración o declaración-liquidación. En este caso, todas las resoluciones al respecto tienen un denominador común: la vulneración del principio de legalidad sancionadora, por subsumir en preceptos de incumplimiento de presentación de declaración tributaria la falta de presentación de autoliquidaciones y a la inversa. Así, los TSJ han entendido que cuando se presente modelo de declaración tributaria -estando obligado el contribuyente a presentar declaración-liquidación-, por falta de modelo oficial de autoliquidación, si el ayuntamiento prosigue con el procedimiento iniciado a instancias del interesado, hay que inferir factible atender a la caducidad del procedimiento que prevé el art. 130 .b) LGT como modalidad de terminación del procedimiento iniciado mediante declaración. En sentido parecido, también los tribunales han entendido que la remisión al interesado de documento normalizado para la realización de la autoliquidación del IIVTNU constituye una actuación de la Administración, realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, y dirigida al reconocimiento y autoliquidación por éste de la deuda tributaria, por lo que se interrumpe el plazo de prescripción. TS ha elaborado una línea doctrinal, en el seno del IIVTNU, para los supuestos de presentación irregular de declaración: presentación por un tercero sin que se identifique. Para estos casos, no se presume la representación y no se califica el acto como de mero trámite, no interrumpiéndose el plazo de prescripción.

Por último, señalar que el TS ha elaborado una línea doctrinal, en el seno del IIVTNU, para los supuestos de presentación irregular de declaración: presentación por un tercero sin identificación. Para estos casos, no se presume la representación y no se califica el acto como de mero trámite, no interrumpiéndose el plazo de prescripción.

b) Obligaciones de obligados tributarios que no son sujetos pasivos: básicamente comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible, al margen de éste. Esta es la obligación que se impone a estos sujetos y ninguna más, aunque la Administración, en algunos casos -en concreto: existencia de pactos por los que el comprador se obliga al pago- ha hecho recaer en esta figura de obligado tributario la totalidad de las obligaciones

derivadas del devengo del IIVTNU. Los TSJ, desde siempre, lo han tenido claro: en las transmisiones onerosas, es sujeto pasivo del Impuesto el transmitente del terreno, no teniendo ya el adquirente la condición de sustituto, sin que sea posible que asuma la condición de sujeto pasivo por pacto entre las partes, pacto que no puede ser utilizado por los contribuyentes como excusa absolutoria a la hora de imponer sanciones tributarias por incumplimiento del deber de presentar la autoliquidación del Impuesto, en base a la discrepancia razonable sobre la interpretación de la normativa aplicable, que no supone un argumento para la anulación de la sanción, porque ha habido, como mínimo, una omisión de la diligencia debida.

Por último, entre los obligados tributarios extra sujetos pasivos, Ley obliga a los notarios a informar al Ayuntamiento de la producción del hecho imponible, información con la que el Ayuntamiento no podrá liquidar el Impuesto, por lo que deberá requerir al sujeto pasivo para que, o bien autoliquide, o bien, en su caso, aporte el documento para proceder a la liquidación. Si el sujeto pasivo no accediera a la solicitud anterior, la Administración puede solicitar del Registro de la Propiedad certificación de la finca objeto de gravamen, con el objeto de practicar la liquidación del impuesto. Por último, para esta secuencia, si esto no fuera posible, por no haber entrado en el Registro el documento correspondiente, el Ayuntamiento puede dirigirse al notario autorizante, solicitando copia del mismo, solicitud amparada por la doctrina del TS que históricamente declaraba la procedencia, por la naturaleza pública de la actuación, de la solicitud del Ayuntamiento a un notario de una escritura que no constaba en el Registro de la Propiedad.

BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Los impuestos potestativos en la nueva Ley de Haciendas Locales: notas críticas», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, vol. III (1989).

ALÍAS CANTÓN, M.: «La extraña figura del no devengo en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Crónica Tributaria*, núm. 2 (2014).

ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, en materia del Impuesto sobre Plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica», *Revista de Hacienda Local*, Nº 74 (1995).

ÁLVAREZ ARROYO, F.: «Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria». *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura, núm. 21 (2003).

- En la obra colectiva «Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega», Lex Nova, Madrid, Vol. 2, 2005.

ARNAL SURIAL, S. e IRANZO ALARCÓN, L.: «Los nuevos impuestos municipales y otras exacciones de derecho público de las entidades locales», Siete Grupo editorial, Valencia, 1990.

ARAGONÉS BELTRÁN, E.: «La reforma de las haciendas locales y del catastro», *Cuadernos de derecho local*, núm. 1 (2003).

ARROYO DÍEZ, A.: «El hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: Elementos que lo integran. Análisis jurisprudencial de los supuestos de no sujeción», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 335, 2000.

BELTRÁN DE HEREDIA Y CASTAÑO, J.: «Usufructo sobre usufructo en la legislación española (Teoría negativa)», *Revista de Derecho Privado*, mayo, 1941.

BLASCO DELGADO, C.: «Usufructos, permutas y transmisiones en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana» *Revista de información fiscal*, núm. 84, 2007.

BOZA RUCOSA, M.: «Novedades en la tributación de la vivienda en las rupturas matrimoniales y de pareja», *Togas*, núm. 65, 2006.

BRIS GÓMEZ, R.: «IIVTNU: sentencia del juzgado contencioso-administrativo núm. 4 de Bilbao de 25 de Febrero de 2015», *Quincena fiscal*, núm. 10, (2015),

BUIREAU GUARRO, J.: «La participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas por la vía fiscal», *Hacienda pública española*, núm. 60 (1979).

BUENO MALUENDA, C.: «Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (I.I.V.T.N.U)», *Revista de Hacienda Local*, núm. 80, vol. XXVII (1997).

CALVO ORTEGA, R.: «La reforma de la Hacienda Municipal», Cuadernos Cívitas, Thomson / Reuters, Madrid, 2010.

CALVO VÉRGEZ, J.: «La exención de las entidades de derecho público del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm. 9, 2012.

CANO Y ARTESEROS, SILVIA.: «La fiscalidad de las separaciones matrimoniales: especial referencia a las parejas de hecho», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 232, 1, 2002.

CARPIZO BERGARECHE, J.: «La cuantificación de la base del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 39.

CASANA MERINO, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», Marcial Pons, Madrid, 1994.

CASTELLS OLIVERES, A.M.: «Algunos comentarios sobre la reforma de las haciendas locales», *Papeles de Economía Española*, núm. 92, (2002).

CEBRIÁ GARCÍA, M.D.: «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2004.

COBO OLVERA, T.: «Obligación de declarar y comunicar la producción del hecho imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1995.

- «Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: incidencia de la no sujeción y exención en la participación de la colectividad en las plusvalías», *Actualidad Tributaria*, núm. 26 (1992).

CUERNO LLATA, J.R.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en las Juntas de compensación: especial referencia a los excesos de adjudicación», *Práctica urbanística: Revista mensual de urbanismo*, núm. 69, 2008.

CHAVES GALÁN, C.A.: «Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: consecuencias fiscales del pacto de traslación de la obligación de pago al comprador de vivienda», *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 28, 2010.

CHECA GONZÁLEZ, C.: «El sistema tributario Local», Aranzadi, Navarra, 2001.

- «Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas», Marcial Pons, Madrid, 2000.

DECOSSÍO Y CORRAL, A.: «La nuda propiedad», *Anuario de Derecho Civil*, tomo IX, fasc. III, julio-septiembre, 1956.

DE MIGUEL CANUTO, E.: «Expropiación forzosa e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, núm. 51, 1995.

DE VICENTE DE LA CASA, F.: «La concurrencia y articulación del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible», *Crónica Tributaria*, núm. 142, 2012.

DEL AMO GALÁN, O.: «Cálculo de la plusvalía en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 4, 2015.

D'OCÓN RIPOLL, J.: «Algunas consideraciones en torno a la Ley de haciendas Locales, con especial referencia al Impuesto de Plusvalía», *Revista de Hacienda Local*, núm. 87 (1999).

DOMINGO SOLANS, E.: «Las propuestas del Comité Layfield para la reforma de la Hacienda local británica», *Documentación Administrativa*, núm. 181 (1979).

ERICE ECHEGARAY, M.A.: «Burbuja Inmobiliaria e Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (o Plusvalía)» *Revista jurídica de Navarra*, núm. 53-54, 2012.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica», *Gaceta Fiscal*, núm. 108 (1993).

ESPÍN CÁNOVAS, D.: «Manual de Derecho Civil Español», vol. II, Edersa, Madrid, 1985.

FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: sentencia del juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2013.

- «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 21 (1993).

FAYOS COBOS, C.: «La necesaria reforma del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.867 (2013).

FERREIRO LAPATZA, J.J. y SIMÓN ACOSTA. E.: «Manual de dret tributari local». Escola d'administració Pública de Catalunya, Generalitat de Catalunya, Barcelona, 1987.

FUENCISLA QUESADA, S.: «Comentarios a la actual regulación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos locales*, núm. 73, 2007.

GARCÍA-AGÚNDEZ JIMÉNEZ, J.M.: «Reflexiones a la espera de una ley de financiación de las haciendas locales». *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura, núm. 4 (1986).

GARCÍA-FRESNADA GEA, F.: «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la doble imposición interna», *Revista de información fiscal*, núm. 36, 1999.

- «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el principio de capacidad de pago», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 144, 2009.

GARCÍA BERRO, F.: «El IIVTNU: cuestiones pendientes tras la reforma de la Ley de Haciendas Locales», *Tributos locales*, núm. 34, 2003.

GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: «Cómo se va a realizar la valoración del suelo y otros bienes para la determinación del justiprecio», *Diario de las Audiencias y TSJ*, núm. 388, 2004.

GAYÓN GALIARDO, A.: «Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalía y la reforma de las Haciendas Locales de 1975», *Civitas (REDF)*, núm. 31 (1981).

GRANIZO CABRANDERO, J.J.: «La reforma del sistema tributario Local», CISS, Valencia, 1999.

HERNÁNDEZ LAVADO, A.: «El Impuesto Municipal sobre El Incremento de Valor de los Terrenos», *Lex Nova*, Valladolid, 1988.

- «El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en La Reforma de las Haciendas Locales», *Lex Nova*, Valladolid, II, 1991.

HINOJOSA TORRALVO, J.J.: «La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa (I). Criterios de sujeción y cuantificación», *Crónica Tributaria*, núm. 68 (1993).

- «La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa (II). Criterios de sujeción y cuantificación», *Crónica Tributaria*, núm. 69 (1994).

JUAN LOZANO, A.M.: «Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana: la contradictoria jurisprudencia acerca de la determinación de la base imponible en los supuestos en que el terreno transmitido previamente tenía calificación de suelo rústico», *Revista de hacienda local*, vol. 27, núm. 79, 1997.

JUEZ PÉREZ, A.: «La gestión de la plusvalía por el registro de la propiedad: una experiencia reciente», *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. Extra 7, 2008.

LABACA ZABALA, M.L.: «La exención del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a la Iglesia Católica», *Saberes: Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales*, vol. 3 (separata), 2005.

LÓPEZ BERENGUER, J.: «Efectos de la inflación en el sistema impositivo y principio de no confiscatoriedad», *Diario de Jurisprudencia*, núm. 239, 1995.

LÓPEZ LEÓN, J.: «Gestión e inspección del Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana», *La Ley*, Madrid, 2011.

MAGRANER MORENO F. J.: « El IIVTNU ¿grava o no plusvalías reales?», *Tribuna fiscal*, núm. 273 (2014).

MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario», McGraw & Hill, Madrid, 1996.

- «¿Cómo debe cuantificarse el incremento de valor de los terrenos en el IIVTNU? La sorprendente sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012», *Diario La Ley*, núm. 8023, 2013.

MARTÍN CÁCERES, A. F.: «El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: modificaciones recientes», *Anales de la Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna, Santa Cruz de Tenerife*, núm.21, 1994.

MARTÍN DEGANO, I.: «El carácter subjetivo o mixto de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11, 2001.

MERINO JARA, I., «“El nuevo Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”», *Tributos Locales*, núm. 35, diciembre 2003.

MOLINOS RUBIO, L.M.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y la autonomía local: medidas tributarias y financieras», *Anuario Aragonés del Gobierno Local*, núm. 5 (2013).

MOLLEDA FERNÁNDEZ-LLAMAZARES, J.A.: «El usufructo testamentario. El acrecimiento en el usufructo sucesivo», *Estudios de Derecho Privado*, tomo II, Edersa, Madrid, 1965.

MONCHÓN LÓPEZ, L.: «El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», Comares, Granada, 1999.

MORENO SERRANO, B.: «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico», *El consultor de los Ayuntamientos-La Ley*, Madrid, 2012.

- «Tributos. Comentario a la Sentencia del TJUE de 16 de enero de 2014: Europa da la razón al comprador que asumió el pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *La administración práctica: enciclopedia de administración municipal*, núm. 4, 2014.

ORÓN MORATAL, G.: «El Impuesto municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas», Editorial Práctica de Derecho, Valencia, 2001.

- En la obra colectiva «Los Tributos Locales», Civitas, Madrid, 2010.

- «Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías», Tecnos, Madrid, 1993.

PEDRAJA CHAPARRO, F.: «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y su coordinación con los impuestos sobre la renta estatales», *Actualidad financiera*, núm. 9, 1990.

PÉREZ-ARDA Y LÓPEZ DE VALDIVIESO, S.: «El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. Plusvalía», Aranzadi, Pamplona, 1985.

PÉREZ DE AYALA, J. L.: «El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos: ¿un impuesto sobre una ficción legal?», *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4 (2000).

PÉREZ ROYO, F.: «Derecho Financiero y Tributario. Parte General», Civitas, Madrid, 2005.

PÉREZ ROYO, I: en la obra colectiva «Curso de Derecho Tributario. Parte especial», Tecnos, Madrid, 2014

PRÓSPER ALMAGRO, A. B.: «IIVTNU: hacia una inaplazable reforma de gran calado», *Quincena Fiscal*, núm. 21 (2014).

QUESADA SANTIUSTE, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», Bayer Hermanos, Barcelona, 2001.

RAMOS PRIETO, J.: «Imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF y capacidad económica: ¿una controversia zanjada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 295, 2007.

RANCAÑO MARTÍN, M.A.: en la obra colectiva «Problemática de los procedimientos tributarios en las Haciendas Locales», Civitas, Madrid, 2012.

RIVAS TORRALBA, R.A.: «Notas sobre el usufructo con facultad de disponer», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 513, 1976.

RODRÍGUEZ BELTRÁN, C. y JIMÉNEZ GARRIDO, B.: «El ejecutado hipotecario y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, núm.. 21, 201.1

ROCA SASTRE MONCUNILL, L.: «El usufructo de disposición, sucedáneo del fideicomiso de residuo», *La Notaría*, enero-febrero (1969).

- «Estudios de Derecho Privado», vol. II, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1948.

RODRÍGUEZ BLANCO, M.: «Medidas de fomento y promoción en materia de asociaciones de fieles: régimen fiscal y mecenazgo», *Ius Canonicum*, núm. 99, 2010.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ-OLIVA, A.: «La crisis de la plusvalía municipal: especial referencia a las ejecuciones hipotecarias», *Revista de Derecho Local*, núm. 9, 2013.

RODRÍGUEZ MORO, N.: «Impuesto Municipal de Plus Valía», Escuelas Gráficas de la Santa Casa de Misericordia, Bilbao, 1945.

ROIG SERRANO, M. y RODRÍGUEZ-LORAS DEALBERT, J.: «El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y la sociedad legal de gananciales: cierre del período impositivo», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1, 1992.

ROUANET MOTA, E.: «La transmisión de la propiedad de una finca, con reserva de derecho real de usufructo, y el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Actualidad administrativa*, núm. 9, 2004.

RUBIO DE URQUÍA, J. I.: «Ley Reguladora de las Haciendas Locales», Publicaciones Abella, Madrid, 1989.

RUBIO DE URQUIA, J.I. y ARNAL SURÍA, S.: «Ley reguladora de las Haciendas Locales», I, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1996.

RUBIO PILARTE, I.: «La posible inconstitucionalidad de la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 210, 2015, pp. 92-97.

SAINZ DE BUJANDA, F.: «Teoría jurídica de la exención tributaria», XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.

SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M.J.: «Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local», Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 1993.

SANTOS DE GARANDILLAS, M.: «La tributación indirecta de valores sobre activos inmobiliarios: El art. 108 de la LMV», Tirant lo Blanch, Valencia (Colección Financiero, núm. 33), 2010.

SANZ MORENO, C.L.: «El valor del suelo en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista de hacienda local*, Vol. 28, núm. 83, 1998.

SAU MARTÍ, A.: «Los 81 años de vigencia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», inédito, Universidad de Vic, Barcelona, 2000.

SERRANO ANTÓN, F.: «La reaparición del cierre registral y la lucha contra el fraude fiscal en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en Madrid», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 289, 2007.

SERRANO DE NICOLAS, A.: «Usufructo con facultad de disposición en el Derecho español», inédito, Barcelona, 2005.

SIMÓN ACOSTA, E.: «Informe sobre el Proyecto de Ley Reguladora de las Haciendas Locales», Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1988.

- «El impuesto sobre la radicación», *Hacienda Pública Española*, núm. 54 (1979).

- «Malas prácticas en el Impuesto Municipal de Plusvalía de terrenos», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 860 (2013),

SUÁREZ PANDIELLO, J.: «Las Haciendas Locales en la democracia: un balance», *Papeles de Economía Española*, núm. 69, 1996.

VALENCIA CANDALIJA, R.: «El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y las exenciones a las confesiones religiosas. Análisis

legislativo y jurisprudencial» *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, núm. 23, 2005.

VARGAS JIMÉNEZ, M. R.: «La fiscalidad inmobiliaria en el ámbito local: cuestiones problemáticas», Comares, Granada, 2011.

VARONA ALABERN, J.E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del IIVTNU», *Quincena Fiscal*, núm. 18 (2010).

VÁZQUEZ FERNÁNDEZ, M.R.: «La tributación local en las daciones en pago de bienes inmuebles», *Quincena Fiscal*, núm. 19, (2013).

VENEZIAN, G.: «Usufructo, uso y habitación», Tomo I, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1928.

VILCHES GARCÍA, F: «El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Incidencia de la depreciación del suelo en la cuantificación de la base imponible», *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2 (2014).

ZURDO VERDUGO, M.:« Transmisiones mortis causa y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana» *OL, Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras*, núm. 29, 2011.

ÍNDICE

CAPÍTULO I

SOBRE EL ORIGEN Y LA SITUACIÓN ACTUAL DEL IIVTNU

I. IDEAS PRELIMINARES. INTERROGANTES A RESOLVER

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

2.1. Los primeros intentos de regulación

2.2. La historia del IIVTNU en el Derecho positivo

2.2.1. Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917

2.2.2. El Real Decreto de 13 de marzo de 1919

2.2.3. El Estatuto Municipal de 1924

2.2.4. La Ley de Bases de régimen Local de 1945

2.2.5. Ley 41/1975 de Bases del Estatuto de Régimen Local

2.2.6. Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local y Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local

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

2.2.8. La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988

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

CAPÍTULO II

CARACTERÍSTICAS DEL IIVTNU. ELEMENTOS ESENCIALES

I. INTRODUCCIÓN

II. NATURALEZA Y OBJETO DEL I.I.V.T.N.U.

- 2.1. Planteamiento de la cuestión
- 2.2. Impuesto directo, real y objetivo
- 2.3. Impuesto instantáneo
- 2.4. Impuesto proporcional
- 2.5. Impuesto de exacción voluntaria o facultativa
- 2.6. Impuesto que recae sobre la renta
 - 2.6.1. Planteamiento de la cuestión. Sin duda, recae sobre la renta
 - 2.6.2. IIVTNU *versus* ITPO
 - 2.6.3. El IIVTNU como postizo del IRPF y del IS: doble imposición: ¿inconstitucionalidad?
 - 2.6.4. Exclusión del derecho de afección
 - 2.6.5. El cierre registral
- 2.7. Impuesto de gestión íntegramente municipal

III. HECHO IMPONIBLE

- 3.1. Planteamiento de la cuestión. Requisitos para la realización del hecho imponible
- 3.2. Necesidad de que se produzca un incremento en el valor del terreno
 - 3.2.1. Planteamiento de la cuestión. La doctrina del Tribunal Constitucional de las «rentas potenciales *vs* ficticias»
 - 3.2.2. El sector que censura el sistema
 - 3.2.3. El sector que avala el sistema
 - 3.2.4. ¿Se puede argumentar la inexistencia de incremento de valor en el terreno para defender la no sujeción al impuesto?
 - 3.2.5. Punto y final: a expensas del TC
- 3.3. El incremento de valor debe ir referido a un terreno de naturaleza urbana
- 3.4. El impuesto sólo grava los incrementos de valor efectivamente realizados, no las plusvalías latentes
 - 3.4.1. Cualquier negocio jurídico que transmita la propiedad devenga el impuesto

- a) La presunta identidad con TPO: Adjudicación en pago y para pago de deudas
- b) La presunta identidad con TPO: Excesos de adjudicación en la división de la cosa común
- c) La presunta identidad con TPO: expedientes de dominio
- d) La presunta identidad con TPO: la transmisión de acciones en los supuestos del art. 108 LMV

3.4.2. Cualquier negocio jurídico consistente en la constitución o transmisión de cualquier derecho real de disfrute devenga el impuesto

- a) La extinción de derechos reales de disfrute no devenga el impuesto
- b) La reserva del usufructo a favor del propietario con transmisión de la nuda propiedad

3.5. Es irrelevante para el impuesto la naturaleza de los negocios jurídicos aludidos

3.5.1. Transmisión voluntaria o forzosa

- a) Planteamiento de la cuestión. La expropiación forzosa
- b) La subasta judicial

3.5.2. Transmisión onerosa o lucrativa

3.5.3. Transmisión *inter vivos* y *mortis causa*

IV. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

4.1. Introducción

4.2. Terrenos de carácter rústico

4.3. Negocios jurídicos en los que no se produce una transmisión propiamente dicha

4.3.1. Disolución de comunidades de bienes sin exceso de adjudicación

4.3.2. Adjudicaciones de viviendas a cooperativistas

4.3.3. Disolución de la comunidad hereditaria

4.3.4. Aportaciones y adjudicaciones realizadas a y por juntas de compensación

4.3.5. Aportaciones de terrenos realizadas por una entidad a favor de una sucursal de ésta

4.4. Negocios jurídicos en los que no se constituye ni se transmite un derecho real de disfrute

4.5. Aportaciones de bienes a la sociedad conyugal y adjudicaciones de bienes efectuadas por ésta

- 4.6. Transmisiones de bienes entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en casos de nulidad, separación o divorcio
- 4.7. Reparcelaciones que implican la ejecución del planeamiento urbanístico
- 4.8. Aportaciones o transmisiones realizadas a favor del SAREB y las efectuadas por éste en favor de entidades participadas por dicha sociedad
- 4.9. Supuestos de no sujeción previstos en la legislación especial
 - 4.9.1. Operaciones de reestructuración empresarial
 - 4.9.2. Disolución con liquidación de sociedades transparentes y patrimoniales
 - 4.9.3. Supuestos de creación de sociedades anónimas deportivas
 - 4.9.4. Supuesto de disolución con liquidación de sociedades civiles bajo el régimen fiscal transitorio regulado en la Ley 26/2014
- 4.10. Cesiones gratuitas y obligatorias de aprovechamiento no susceptible de apropiación privada
- 4.11. Período de generación del incremento inferior al año

V. EXENCIONES

- 5.1. Introducción
- 5.2. Exenciones objetivas
 - 5.2.1. Bienes que formen parte de un «Conjunto Histórico-Artístico» o declarados de interés cultural
 - 5.2.2. Supuestos de dación en pago de vivienda habitual
- 5.3. Exenciones subjetivas
 - 5.3.1. Entes públicos territoriales y organismos autónomos
 - 5.3.2. Instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes.
 - 5.3.3. Entidades sin fines lucrativos
 - 5.3.4. Personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales
 - 5.3.5. Las confesiones religiosas: especial -e inevitable- atención a la Iglesia Católica
 - a) Planteamiento de la cuestión: los Acuerdos de cooperación con el Estado español

- b) La Iglesia Católica
- c) Otras confesiones religiosas con Acuerdo

5.3.6. Titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas

VI. SUJETO PASIVO

6.1. Contribuyente

6.1.1. Operaciones a título oneroso

- a) Transmitente. La repercusión «de hecho» de la cuota al adquirente
- b) Supuestos de dudosa calificación de la operación: ¿lucrativa u onerosa?
- c) Entes sin personalidad jurídica

6.1.2. Operaciones a título lucrativo

6.2. Sustituto

VII. DEVENGO

7.1. Introducción. La importancia del devengo en el Impuesto

7.2. La determinación del devengo en función del acto o negocio jurídico sujeto al Impuesto

7.2.1 Transmisión de la propiedad del terreno

- a) Compraventa: título y modo; necesidad de *traditio*
- b) Permuta ordinaria
- c) Permuta de suelo por edificación futura
- d) Aportación no dineraria de inmueble
- e) Operaciones de leasing inmobiliario
- f) Adjudicaciones sujetas en los procesos de reparcelación
- g) Expropiaciones forzosas
- i) Donaciones
- j) Adquisiciones mortis causa

7.2.2. Constitución o transmisión de derechos reales de disfrute

7.2.3. Contratos sujetos a condición

7.2.4. Nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato

VIII. BASE IMPONIBLE

- 8.1. Ideas preliminares: sistema de estimación objetiva para su determinación. Parámetros para su cálculo
- 8.2. Valor del terreno
 - 8.2.1. Impugnación del valor catastral
 - 8.2.2. Inexistencia del valor catastral en el momento del devengo
 - 8.2.3. Necesidad de notificación previa del valor catastral
 - 8.2.4. Excepción a la aplicación del valor catastral como punto de arranque en la determinación de la base imponible
 - 8.2.5. Reducción del valor catastral
 - 8.2.6. Valores catastrales que no incorporen las alteraciones en el planeamiento producidas con anterioridad al devengo
 - 8.2.7. Remisión a las reglas de TPO para la valoración de los derechos reales de uso y disfrute
- 8.3. Número de años de generación del incremento
 - 8.3.1. Límite máximo y mínimo
 - 8.3.2. Fecha final de cómputo
 - 8.3.3. Fecha inicial del cómputo: fecha de la anterior transmisión
 - a) Transmisión de la propiedad plena. Supuestos especiales
 - b) Supuestos de adquisición sucesiva
- 8.4. Coeficientes de incremento anual
- 8.5. Método de determinación de la Base Imponible: error en el cálculo legal

IX. CUOTA

- 9.1. La cuota íntegra
- 9.2. La cuota líquida
 - 9.2.1. Transmisiones lucrativas y mortis causa
 - 9.2.2. Actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal

CAPÍTULO TERCERO

LA GESTIÓN Y EL RÉGIMEN SANCIONADOR TRIBUTARIO EN EL IIVTNU: APUNTES DE JURISPRUDENCIA

IV. INTRODUCCIÓN

V. NOTAS SOBRE LA GESTIÓN DEL IIVTNU. LAS OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO: SANCIONES POR SU INCUMPLIMIENTO

- 5.1. Incumplimiento del deber de presentar declaración o autoliquidación
- 5.2. Presentación de declaración o autoliquidación incorrecta o incompleta

VI. LAS OBLIGACIONES FORMALES EXTRA SUJETOS PASIVOS: SANCIONES TRIBUTARIAS POR INCUMPLIMIENTO

- 6.1. Personas que interviniendo en la relación que da origen al hecho imponible no son sujetos pasivos
- 6.2. Obligaciones de los notarios