



- ◆ Trabajo realizado por el equipo de la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

La regulación del IIVTNU en el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales: una visión crítica.

1. Introducción.
2. Fundamento y características.
3. La configuración del hecho imponible y los nuevos supuestos de no sujeción: dos aspectos negativos para el sujeto pasivo.
4. Las exenciones.
5. El sujeto pasivo.
6. La base imponible atiende al incremento del "valor", no del "valor real".
7. La determinación de la cuota tributaria.
8. El devengo.
9. Gestión (art. 110 TRLHL).
10. Conclusiones.

Juan Ignacio Gorospe Oviedo*

1. INTRODUCCIÓN.

Este trabajo pretende hacer un repaso de la regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana al hilo de la modificación que supuso la Ley 51/2002, señalando las mejoras y los problemas añadidos, así como los principales inconvenientes que plantea esta figura en el sistema tributario español. También se añaden algunos ejemplos para clarificar el articulado de la Ley.

Dicha Ley, en su disposición adicional decimotercera -que fue añadida después por la Ley 19/2003, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales- disponía la aprobación en un año de un Texto Refundido, plazo que posteriormente fue ampliado a quince meses por la Ley 62/2003, de acompañamiento a los Presupuestos Generales del Estado para el año 2004. Independientemente del

poco ortodoxo camino seguido para la refundición, lo cierto es que ello ha dado lugar al nuevo Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLHL), aprobado por RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, que recoge lo dispuesto en la Ley 39/1988 con las sucesivas modificaciones operadas hasta la fecha, regulando el impuesto citado en los artículos 104 a 110.

2. FUNDAMENTO Y CARACTERÍSTICAS.

Dentro de la Hacienda municipal, un impuesto al que no se dedica demasiada atención pero de indudable valor recaudatorio es el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, conocido coloquialmente como plusvalía municipal⁽¹⁾. Es precisamente el aspecto recaudatorio, unido a su fundamento constitucional en la previsión de que la comunidad participe en las

* Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad San Pablo-CEU.

(1) De entre los diversos e interesantes trabajos que han abordado este impuesto podemos citar los siguientes por orden cronológico: MARTÍN QUERALT, J., "Observaciones en torno al ejercicio de potestades normativas de los entes locales en materia tributaria. Arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos", CT, núm. 11, 1974; CAYÓN GALLARDO, A., "Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalías y la reforma de las Haciendas Locales de 1975", REDF, núm. 31, 1981; SÁNCHEZ GALIANA, J.A., "Consideraciones acerca del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos", REDF, núm. 41, 1984, pág. 209; HERNÁNDEZ LAVADO, A., El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos: hecho imponible y cuantificación, Lex Nova, Valladolid, 1988; AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, A., El Impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, Comares, Granada, 1990; ORÓN MORATAL, G., Exenciones y no sujeción al nuevo impuesto municipal de plusvalías, Tecnos, Madrid, 1993; CASANA MERINO, F., El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Marcial Pons, Madrid, 1994.

plusvalías generadas por la actuación urbanística de los entes públicos (art. 47 CE), el determinante de su pervivencia dentro del sistema tributario local. No obstante, puede entenderse que dicha participación se hace a través de las cesiones de suelo a los Ayuntamientos con ocasión de la urbanización, o a través de las contribuciones especiales, o de la diversificación de tarifas en ciertas tasas según el barrio o la calle en que estén los inmuebles ⁽²⁾. En tal sentido, *cuando la plusvalía obedezca a la acción urbanizadora y al esfuerzo económico de los propietarios no debería someterse a gravamen*, como han señalado las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de enero y de 22 y 26 de julio de 1996 ⁽³⁾. *Lo más correcto sería declarar la no sujeción en estos supuestos y gravar únicamente los incrementos derivados de la acción urbanística externa al sujeto pasivo. Tampoco debieran someterse a tributación las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos, pues no hay plusvalía susceptibles gravada ya que la comunidad recupera el incremento de valor que pueda haberse generado* ⁽⁴⁾.

Se trata de un impuesto directo sobre el aumento de valor de los terrenos urbanos, de carácter real, objetivo, potestativo, de devengo instantáneo, titularidad municipal y cuya gestión corresponde a los Ayuntamientos.

3. LA CONFIGURACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y LOS NUEVOS SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN: DOS ASPECTOS NEGATIVOS PARA EL SUJETO PASIVO.

El hecho imponible en su aspecto material viene constituido por el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto 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.

Al recaer sobre el mismo objeto de gravamen que otros impuestos directos, como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y coincidiendo también los sujetos

pasivos, se produce una sobreimposición que debería mitigarse permitiendo la deducción de las contribuciones especiales y de las mejoras efectuadas por el sujeto pasivo con incidencia en el valor catastral. En el IRPF se permitió, hasta 1999, deducir en la cuota un porcentaje del 75% del impuesto satisfecho por el contribuyente.

El Tribunal Constitucional, no obstante, ha rechazado este argumento en su Auto 269/2003, afirmando 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" [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 C); y 233/199, de 16 de diciembre, FJ 23], mientras que en este caso son dos hechos imponibles distintos: en el IRPF la renta disponible de las personas físicas de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares, en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana 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. A nuestro juicio la doble imposición se produce porque el incremento patrimonial del terreno es uno de los hechos imponibles gravados por el IRPF, aunque luego todos se incluyan en el concepto de renta disponible.

Está sujeto el incremento de valor de los terrenos que deban tener la consideración de urbanos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el Padrón de aquél. La calificación del inmueble se hará en el momento de devengo. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1997 afirmó que en el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos "resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante mismo, ya que lo

(2) En tal sentido se pronuncia, mediante Auto de 24 de abril de 2003, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Zaragoza.

(3) RJ 1996, 228; 1996, 6313; 1996, 6685.

(4) Ver el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales, de 3 de julio de 2002, págs. 121 y 123.

decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante de devengo, tengan la condición de urbanos" (5). También está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, introducidos en la LHL tras la reforma de la Ley 51/2002.

Al margen del supuesto genérico de no sujeción que se produce en los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, se han incluido como casos particulares de no sujeción dos supuestos que hasta la modificación de la Ley 51/2002 se calificaban como exenciones:

- Las 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. En los dos primeros casos (aportaciones y adjudicaciones), puesto que la sociedad conyugal carece de personalidad jurídica, se trata de una mera especificación de derechos, por lo que es más acertada su calificación como no sujeción, pero el último no cabe duda de que constituye una exención. Por ello, consideramos que deberían haberse mantenido como situaciones exentas las transmisiones entre los cónyuges en pago de sus haberes comunes, estableciendo como medida cautelar para evitar situaciones de fraude de ley -vid infra- un lapso de tiempo entre la disolución de la sociedad y la transmisión, de modo que si se incumpliese se tomase como periodo de permanencia el que hubiera transcurrido desde la adquisición primitiva del bien (6).

- Las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial. Entendemos que también este supuesto debería haberse mantenido como exención, pues normalmente no consistirá en una mera división de la cosa común.

En relación con este segundo supuesto, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2

de Zaragoza señaló que responde a la loable finalidad de evitar que al hecho negativo de la separación, nulidad o divorcio se añada el perjuicio añadido derivado del pago del impuesto. Con base en ello cuestionó ante el Tribunal Constitucional que debería aplicarse también a las transmisiones por causa de muerte, al menos en las que haya hijos, "tanto más cuando en la separación de mutuo acuerdo hay un componente de voluntariedad mientras que en el fallecimiento no, por lo que más protección merece este último supuesto al ser ajeno a la voluntad del transmitente". El Auto del TC 269/2003 desestimó la cuestión por entender que no vulnera el principio de igualdad al tratarse de "situaciones disímiles", por lo que falta el término válido de comparación, aunque -añade- "dicha omisión podrá ser cuestionable desde un punto de vista de oportunidad política o legislativa". El Informe de la Comisión para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales, de 3 de julio de 2002, echa en falta la existencia de alguna exención en las transmisiones hereditarias a favor del cónyuge y los hijos en los casos de la transmisión de la vivienda familiar y de los inmuebles incluidos en un negocio familiar (7). Lamentablemente no fue así.

En cuanto a la conversión de los citados supuestos de exención en casos de no sujeción, podría pensarse que no tiene trascendencia pero sí la tiene. Concretamente, en la fijación del periodo de generación del incremento del valor, que a su vez sirve para determinar la base. Así, en la no sujeción el momento inicial del cómputo del periodo de generación es la fecha de adquisición inicial del terreno, mientras que la exención "interrumpe" -por decirlo de algún modo- el periodo de generación y da comienzo a uno nuevo a partir de ese instante. En suma, la no sujeción no tiene efectos sobre el periodo de generación, a diferencia de la exención, que lo interrumpe y comienza a contar uno nuevo. Si la siguiente transmisión se produce en un plazo inferior a un año no habrá tributación, por así disponerla la Ley. En tal sentido se pronunció la STS 30-3-1999 (8), cuando señaló que la disolución de la sociedad legal de gananciales y adjudicación a los

(5) RJ 1997, 9284.

(6) Cfr. Informe de la Comisión..., ob. cit., págs. 124 y 125.

(7) Ob. ult. cit., pág. 125.

(8) RJ 1999, 2959.

cónyuges de los bienes gananciales con inmediata venta a un tercero de los bienes no supone fraude de ley sino economía de opción. La primera operación está sujeta y exenta. En la segunda se inicia un nuevo periodo y tampoco tributa por ser inferior al año. Volveremos sobre ello al analizar la base imponible.

Por otro lado, como refiere la STS 10-7-1995 ⁽⁹⁾, *la adjudicación de bienes entre los cónyuges en régimen económico matrimonial de separación de bienes está gravada*, sin que sea aplicable, por analogía, el régimen previsto para la sociedad de gananciales, ni se vulnere el principio de igualdad. De todos modos, la consideración como supuesto de no sujeción en lugar de exención hace que no opere la prohibición de la analogía que el art. 14 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003) -y el 24 de la LGT de 1963- refiere al ámbito del hecho imponible y las exenciones y demás beneficios fiscales, pero no a los supuestos de no sujeción.

Debería haberse introducido entre los supuestos de no sujeción la adjudicación de inmuebles por disolución de comunidades de bienes tal como ocurre en el IRPF. Como advirtió la Comisión constituida para estudiar la reforma de las Haciendas Locales ⁽¹⁰⁾, aunque se trata de una mera especificación de derechos ha provocado bastante litigiosidad, viéndose obligadas a declarar la no sujeción, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de junio de 1995 ⁽¹¹⁾ y de los Tribunales Superiores de justicia del País Vasco de 18 de septiembre de 1995 ⁽¹²⁾ y Valencia de 4 de noviembre de 1996 ⁽¹³⁾.

4. LAS EXENCIONES.

El TRLHL contempla dos tipos de exención: en razón de los actos realizados -objetivas- y en función del sujeto pasivo -subjetivas-.

a) *Exenciones objetivas*, en la redacción dada por la Ley 51/2002

1. La constitución y transmisión de cualesquiera derechos de servidumbre.

2. Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la Ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención (art. 106.1.d, redacción Ley 50/1998).

b) *Exenciones subjetivas*

1. El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, a las que pertenezca el municipio, así como sus respectivos Organismos Autónomos de carácter administrativo.

2. El municipio de la imposición y demás Entidades Locales integradas o en las que se integre dicho municipio y sus Organismos Autónomos de carácter administrativo.

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

4. Las Entidades gestoras de la Seguridad Social, y las Mutualidades de Previsión Social reguladas por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (art. 106.2.d, redacción Ley 50/1998).

5. Las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales.

6. Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto de los terrenos afectos a las mismas.

7. La Cruz Roja Española.

5. EL SUJETO PASIVO.

Se regula en el art. 106 TRLHL.

a) Contribuyente

• En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a *título lucrativo*, la perso-

(9) RJ 1995, 5804

(10) Véase el Informe de la Comisión..., ob. cit., pág. 122.

(11) RJ 1995, 4727.

(12) JT 1995, 1148.

(13) JT 1996, 1521.

na física o jurídica, o el ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003), *adquirente* del terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. En estos supuestos el adquirente tributará también por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, si es persona física, o por el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, si es persona jurídica. En el caso de entes sin personalidad serán sus miembros quienes tributarán, según su personalidad jurídica, por los impuestos citados.

- 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 el ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, *transmitente* del terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate. Aquí el transmitente tributará, a su vez, por el IRPF si es persona física o por el Impuesto sobre Sociedades si es persona jurídica. En cuanto al ente sin personalidad, como en el caso anterior, serán sus miembros quienes tributen por el impuesto personal que les corresponda.

b) Sustituto

En las transmisiones a título oneroso, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España, será sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, o el ente sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, *adquirente* del terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

6. LA BASE IMPONIBLE ATIENDE AL INCREMENTO DEL "VALOR", NO DEL "VALOR REAL".

De acuerdo con el art. 107.1 TRLHL (antes el 108.1 LHL, en la redacción de la Ley 51/2002), la base imponible está constituida por el *incremento 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 veinte años*. Y el art. 107.2.a) (antes 108.3 LHL) cifra el valor del terreno en el valor catastral. Como puede observarse, comparándolo con la regulación anterior a la reforma de la Ley 51/2002, se suprime el calificativo de "real", con el que la LHL se refería al incremento, para evitar la contradicción entre la

definición de base imponible y su cuantificación e impedir que se califique como presunción *iuris tantum*, de modo que no se pueda declarar el incremento real cuando sea inferior.

El Tribunal Constitucional, en su sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, sometió a juicio de constitucionalidad el art. 355.5 del texto refundido de régimen local, cuestionándose si la omisión de las devaluaciones monetarias efectos determinar la base imponible del impuesto municipal del incremento del valor de los terrenos contravenía el principio de capacidad económica. El Tribunal reconoce que "el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia el sistema tributario justo a que se refiere el artículo 31.1 del texto constitucional", pero declaró el precepto conforme a la constitución española "en cuanto articula una técnica que posibilita tener en cuenta los efectos que la elevación del nivel general de precios pueda tener sobre la base imponible del impuesto".

Rodríguez BEREJO, en el voto particular que planteó a dicha sentencia señaló que la corrección monetaria del valor inicial de los terrenos durante el periodo de imposición es un elemento integrante de la base imponible. Concluye con acierto que la base imponible "está constituida por el incremento real del valor del terreno (no por el precio) entre dos momentos temporales diferentes, el inicial y el final. Y la medición real de este incremento (que no es sino la medición concreta del elemento material del hecho imponible y de la capacidad económica implícita en el mismo) exige por propia lógica tener en cuenta en cada caso las fluctuaciones del nivel general de los precios para corregir los valores puramente nominales o monetarios y permitir que los aplicadores del derecho -y singularmente el juez- puedan tenerlas en cuenta y aplicar las correcciones o ajustes oportunos cuando, por las circunstancias del caso, los efectos de la erosión monetaria del valor inicial del periodo de imposición sean de tal entidad que se graven no incrementos reales de valor, sino incrementos nominales o ficticios", contraviniendo el principio de capacidad económica. Con la redacción vigente este argumento pierde consistencia en cuanto a la referencia de la base al valor real, pero se mantiene el gravamen de rentas ficticias.

Analizando la anterior normativa CHECA GONZÁLEZ entendió, certeramente a nuestro juicio, que la previsión legal de computar el valor a efectos del IBI admitía la prueba en contrario, de modo que el Ayuntamiento aplicará esta norma pero el sujeto pasivo puede demostrar que no se ajusta a la realidad ⁽¹⁴⁾. Realmente, el art. 107 TRLHL constituye una auténtica ficción jurídica, tal como señaló ALONSO GONZÁLEZ refiriéndose al art. 108 LHL, en cuanto que no se atiende al valor que resulta de la venta sino al resultado de la aplicación de una serie de reglas de valoración que fija la Ley ⁽¹⁵⁾. También FALCÓN Y TELLA conviene la inconstitucionalidad de este precepto porque no sólo no asegura que se tenga en cuenta la plusvalía real -como exigía el voto particular de la STC 221/1992- sino que ni siquiera lo hace posible ⁽¹⁶⁾. En fin, se trata de una ficción jurídica contraria al principio de capacidad económica, pese a lo sentado por la STC 221/1992.

En cuanto a su cálculo, para determinar el importe del incremento se aplicará sobre el valor del terreno en el momento del devengo un porcentaje que variará en función del número de años de generación del incremento. Es preciso, por tanto, conocer el valor del terreno y el periodo de generación, para hallar el porcentaje, conforme a la siguiente fórmula:

$$\text{BASE IMPONIBLE} = \text{VALOR DEL TERRENO} \times \text{PORCENTAJE ANUAL} \times \text{NÚMERO DE AÑOS DE GENERACIÓN}$$

a) Valor de los terrenos

El valor de los terrenos en el momento del devengo será el valor catastral. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una Ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada Ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo al mismo. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, estos se

corregirán aplicando los coeficientes de aplicación que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Cuando el terreno, aún 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.

En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, el valor de los referidos derechos se calculará mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Usufructo temporal: 2% VC por cada año de duración, con un máximo del 70%. Usufructo vitalicio: 70% VC si el usufructuario tiene menos de 20 años, minorándose en un 1% por cada año que exceda de dicha edad con el límite mínimo del 10%. Usufructo a favor de persona jurídica por plazo indefinido o superior a 30 años: valor catastral total.

Un ejemplo servirá para aclarar estas reglas: el Sr. Ruiz transmite la nuda propiedad de un inmueble con un valor catastral de 1000 a su hermana, de 62 años, y el usufructo a su hijo, de 34. También ha constituido un usufructo por tiempo de 40 años sobre otro inmueble con un VC de 600 a favor de la entidad inmobiliaria TAMAYO, S.A.

Se pide: qué parte del valor catastral corresponden a cada uno.

Solución:

Valor del usufructo del hijo de 34 años: $89 - 34 = 55\%$; 55% de 1000 = 550

Valor de la nuda propiedad de la hermana: $100 - 55 = 45\%$; 45% de 1000 = 450

Valor del usufructo de TAMAYO S.A.: 100% de 600 = 600

En los supuestos de expropiaciones forzadas, se cuantificará en la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor catastral fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio (art. 107.2 d) TRLHL).

(14) CHECA GONZÁLEZ, C., El sistema tributario local, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 78.

(15) 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, núm. 74, 1995, pág. 355.

(16) Véase "La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana", Revista Técnica Tributaria, núm. 21, 1993, págs. 16 y 17.

Cuando se revisen al alza los valores catastrales se aplicará una reducción que 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.

b) Porcentaje anual

El porcentaje anual para determinar la base imponible se recoge en la siguiente tabla, pudiendo ser objeto de modificación por la LPGE.

PORCENTAJE ANUAL MÁXIMO APLICABLE AL INCREMENTO DEL VALOR

Periodo de uno hasta cinco años (% anual)	Periodo de hasta diez años (% anual)	Periodo de hasta quince años (% anual)	Periodo de hasta veinte años (% anual)
3,7	3,5	3,2	3,0

La anterior redacción fijaba cuatro tipos máximos distintos en cada tramo temporal, en función de la población de derecho. Así, correspondía el tipo mínimo en cada período a los municipios de hasta 50.000 habitantes, donde los porcentajes eran del 3,1 % de uno a cinco años, del 2,8 % hasta diez años, y del 2,7 % en los dos últimos (hasta quince y hasta veinte años). En los Municipios de más de 1.000.000 de habitantes se aplicaban los tipos máximos ahora señalados con carácter general para todos los Ayuntamientos. La Ley 51/2002 establece el porcentaje anual aplicable al incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana sin distinguir en función de la población de derecho, estableciendo simplemente un máximo y dando mayor libertad a los Ayuntamientos pequeños o medianos para que fijen el que estimen oportuno, por encima del que antes tenían.

Para la determinación del porcentaje anual hay que seguir las siguientes reglas:

1ª Los Ayuntamientos fijarán el porcentaje anual que estimen conveniente dentro del límite máximo señalado en el cuadro para cada periodo.

2ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el periodo que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

3ª 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.

c) Número de años de generación.

Para determinar el periodo de generación, sólo se considerarán los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo. Si es superior a veinte años se tomarán veinte años, y si es inferior a un año no se liquidará el impuesto.

La previsión de este último apartado supone que las transmisiones que se produzcan antes de transcurrido un año desde la anterior no se someterán a tributación. Veámoslo con un ejemplo en el que se incluye la referencia que se hizo anteriormente a los supuestos de no sujeción.

El matrimonio de los Sres. Pérez se casó en régimen de gananciales en 1980. En marzo de 1985 compraron una vivienda. En febrero de 2003 deciden resolver el régimen económico-matrimonial, pasando al de separación de bienes y adjudicando la vivienda a la esposa. En octubre del mismo año, la mujer lo vende a un tercero.

Se pide: determinar los hechos imponibles realizados y calcular el periodo de generación del incremento de valor ¿Qué habría ocurrido si la disolución del régimen económico-matrimonial y la posterior transmisión se hace en el año 2002?

Solución: la adjudicación de la vivienda a la mujer en pago de la sociedad conyugal está no sujeta. La transmisión en octubre está sujeta. El periodo de generación es de 18 años (de 1985 a 2003). En este sentido se pronunció la STS 30 de

marzo de 1999, ya referida: en la disolución de la sociedad legal de gananciales y adjudicación a los cónyuges de los bienes gananciales hay sujeción y, por tanto, transmisión, aunque se declare exenta, por lo que en dicho instante se cierra un periodo impositivo y comienza uno nuevo. Si la enajenación posterior se produce antes de transcurrido un año, no hay porcentaje aplicable.

Si la transmisión se hace en el año 2002 la adjudicación habría estado sujeta y exenta. Se habría devengado el impuesto con un primer periodo de generación desde marzo de 1985 hasta febrero de 2002, de 16 años. La transmisión en octubre también estaría sujeta, pero el periodo de generación se contaría de febrero a octubre de 2002, y al ser inferior a un año no habría tributación.

7. LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA.

Mencionada en el art. 108 TRLHL, proviene también de la redacción dada por la Ley 51/2002. Distingue dos cuotas: la cuota íntegra y la cuota líquida.

a) La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen correspondiente, según el siguiente esquema:

CUOTA ÍNTEGRA = BASE IMPONIBLE x TIPO DE GRAVAMEN

El Ayuntamiento podrá fijar un solo tipo de gravamen, o uno para cada uno de los periodos de generación del incremento de valor. *En todo caso, el tipo impositivo no puede ser superior al 30 %.* Comparándolo con la anterior regulación, se observa que también el tipo de gravamen se simplifica, fijándose un solo tipo máximo para todos los Ayuntamientos, mientras que antes los tipos máximos iban del 26 al 30 % según la población de derecho.

Con un ejemplo comparativo se apreciará claramente la mayor tributación que provoca el régimen vigente en los municipios pequeños si deciden aplicar el tipo máximo, puesto que ha aumentado tanto el porcentaje anual máximo para determinar la base imponible como el tipo de gravamen máximo en los municipios con una población de derecho inferior a un millón de personas.

Supongamos que en un Ayuntamiento de 5.000 habitantes se vende un terreno con un

valor catastral de 1000, adquirido diez años antes. ¿Cuál sería la tributación correspondiente a los años 2002 y 2004 aplicando el máximo previsto en la LHL (coincidente con el TRLHL)?

Solución:

Legislación 2002: porcentaje anual aplicable al incremento del valor 2,8 % y tipo máximo 26 %.
 $Co\grave{t}a = 1000 \times 2,8 \% \times 10 \times 26 \% = 280 \times 26 \% = 72,8$

Legislación 2004: porcentaje anual aplicable al incremento del valor 3,5 % y tipo máximo 30 %.
 $Co\grave{t}a = 1000 \times 3,5 \% \times 10 \times 30 \% = 350 \times 30 \% = 105$

La nueva regulación puede provocar un gravamen excesivo para los pequeños Ayuntamientos, al no ponderarse el porcentaje de la base ni el tipo de gravamen en función del número de habitantes. Teniendo en cuenta que las plusvalías que provoca la actuación urbanística son menores en los pequeños municipios que en las grandes ciudades y que finalidad de los impuestos es sufragar los gastos públicos, siendo también más reducidos los servicios públicos-y por ende, los gastos- en dichos municipios, no parece justificada la simplificación operada en la Ley.

b) La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, la bonificación a que se refiere el apartado siguiente.

El esquema sería:

CUOTA LÍQUIDA = CUOTA ÍNTEGRA - BONIFICACIONES

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.

A continuación se desarrolla un caso aplicativo de los elementos fundamentales del tributo.

El Sr. López es titular de una vivienda, sita en el término municipal de Madrid, cuyo valor catastral en el año 2000 fue de 1.000.000.

La regulación del IIVTNU ...

habiendo sido objeto de modificación o revisión desde 1996, correspondiendo al mismo dos terceras partes a la construcción y el resto al suelo. Dicha vivienda fue adquirida el día 5 de junio de 1988.

El Sr. López procede a la venta de la citada vivienda el día 10 de noviembre de 2003, concertando ambas partes que todos los gastos e impuestos que se originen con ocasión de dicha transmisión corran por cuenta del comprador.

El valor catastral se ha actualizado para el año 2003 aumentando un 2 %, según la Ley General de Presupuestos del Estado para dicho ejercicio.

Los valores de adquisición y transmisión son 330.000 _ y 500.000 _, respectivamente.

Se pide determinar los siguientes elementos del IIVTNU aplicando los porcentajes máximos legales: hecho imponible, devengo, sujeto pasivo, base imponible y cuota tributaria.

Solución:

- Hecho imponible: incremento del valor del terreno de naturaleza urbana por venta del inmueble

- Devengo: 10 de noviembre de 2003

- Sujeto pasivo: Sr. López por ser transmisión onerosa

- Base imponible

a) Valor del terreno (actualizado a fecha de devengo) : $VC = 294118 \times 1,02 = 300.000$

VC terreno = $300.000 \times 1/3 = 100.000$

b) Número de años transcurridos: 15 años y cinco meses = 15 años

c) Porcentaje anual máximo: 3,2 %

d) Base imponible: $100.000 \times 3,2 \% \times 15 = 100.000 \times 48 \% = 48.000$

- Cuota tributaria: $48.000 \times 30 \% = 14.400$

8. EL DEVENGO.

Siguiendo el art. 109 TRLHL, el impuesto se devenga:

- En la transmisión de la propiedad del terreno, en la fecha de la transmisión.

- En la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

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 el mismo, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.

9. GESTIÓN (ART. 110 TRLHL).

Dentro de los dos modelos clásicos de gestión tributaria, este impuesto acoge tanto la declaración, que es la regla general, como la autoliquidación cuando así lo decida el Ayuntamiento respectivo.

En cuanto a la declaración, 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.

Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha de

devengo del impuesto:

- Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

- Cuando se trate de actos mortis causa, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.

Las liquidaciones del impuesto se notificarán íntegramente a los sujetos pasivos con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes.

Respecto de la autoliquidación, los Ayuntamientos están facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de la misma dentro de los plazos previstos para presentar la declaración. 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.

No obstante, no podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate de terrenos urbanos o *integrados en bienes inmuebles de características especiales* que, a fecha de devengo, no tengan asignado aún valor catastral.

Para asegurar el pago del impuesto, la Ley establece un riguroso sistema de obligaciones de comunicación

- Están obligados a comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos:

- En las transmisiones lucrativas inter vivos, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

- En las transmisiones onerosas, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

- Asimismo, los Notarios estarán obligados a remitir al Ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del

hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Lo prevenido en este apartado se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria.

A través del siguiente caso práctico podemos analizar cuestiones de índole formal y relativas al régimen sancionador.

Un Ayuntamiento recibe de un Notario comunicación de un documento autorizado por él, en el que se pone de manifiesto la previa aceptación tácita de una herencia, aceptación que tuvo lugar dentro del plazo de los seis meses siguientes al fallecimiento del causante. A través de este documento se formaliza la transmisión por sucesión mortis causa de un solar ubicado en suelo urbano del respectivo término municipal. La comunicación del Notario se recibe por el Ayuntamiento, en fecha 23 de enero de 2.004, y en el documento remitido se constata como fecha de fallecimiento del causante de la herencia el día 25 de noviembre de 2.000. El Ayuntamiento procede a aprobar la correspondiente liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por Decreto de fecha 3 de marzo de 2.004, y a su notificación al sujeto pasivo de este impuesto. Dicho Ayuntamiento no admite el régimen de autoliquidación.

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. ¿Se debería proceder al cobro de la deuda tributaria por el procedimiento administrativo de recaudación en vía de apremio?

2. En el caso de que intentada la notificación de la liquidación por el Ayuntamiento, esta no haya podido practicarse por no hallarse presente nadie en el domicilio del interesado, ¿cómo debe proceder el Ayuntamiento para intentar dar ésta por notificada y seguir así con el procedimiento?

3. ¿Es constitutiva de infracción tributaria la conducta del sujeto pasivo?

La solución, con la normativa vigente, sería la siguiente:

1. Procedimiento de apremio. El art. 12

materia de gestión, liquidación, inspección y recaudación. El art. 126.3.a) LGT de 1963 señala que el periodo ejecutivo se inicia "para las deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo reglamentariamente establecido para su ingreso". Para iniciarlo es precisa la notificación previa y el transcurso del plazo de pago voluntario. Al no prever este Ayuntamiento el régimen de autoliquidación no hay posibilidad de pago voluntario sin la previa liquidación administrativa. No puede iniciarse el periodo ejecutivo ni el procedimiento de apremio. Tampoco procede el pago de intereses de demora al no haber plazo voluntario de pago (arts. 61.2 y 87.2 LGT) ni de los recargos del 61.3 LGT por presentación voluntaria fuera de plazo. Por tanto, el contribuyente dispondrá del periodo voluntario previsto en el art. 20 RGR para el pago.

2. Notificación. Según el art. 105 LGT (redacción Ley 66/1997), hay que intentar la notificación dos veces, y si no es posible por causas no imputables a la Administración, se hará constar en el expediente y se citará al interesado para ser notificado por comparecencia mediante anuncios en el Boletín Oficial de la Provincia y en la Administración Tributaria correspondiente a su Municipio. Si comparece en el plazo de diez días se practicará personalmente la notificación y, si no comparece, se entenderá que ha sido notificado. La Ley 58/2004, General Tributaria, establece en su art. 104.2 que para entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos "será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución".

3. Infracción tributaria. El contribuyente debe presentar la declaración en los seis meses siguientes al devengo (art. 110.2 TRLHL), que es la fecha de la transmisión (art. 110 LHL). En este caso el fallecimiento del causante. La falta de presentación de la declaración constituye una infracción tributaria grave, prevista en el art. 79.b) LGT, con sanción que va del 50 al 150%.

10. CONCLUSIONES.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tiene su fun-

damento constitucional en la previsión de que la comunidad participe en las plusvalías generadas por la actuación urbanística de los entes públicos. Por ello, no deberían someterse a gravamen las plusvalías que obedezcan a la acción urbanizadora y al esfuerzo económico de los propietarios. Tampoco debieran someterse a tributación las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos, pues no hay plusvalía susceptibles gravada ya que la comunidad recupera el incremento de valor que pueda haberse generado

Al recaer sobre el mismo objeto de gravamen -al menos parcial- que otros impuestos directos, como son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se produce una sobreimposición que debería mitigarse permitiendo la deducción de las contribuciones especiales y de las mejoras efectuadas por el sujeto pasivo con incidencia en el valor catastral.

Con la Ley 51/2002 se han transformado en supuestos de no sujeción algunas exenciones, lo que parece correcto en cuanto a la aportación de bienes a la sociedad conyugal y adjudicación a los cónyuges, por tratarse de una mera especificación de derechos, pero no en cuanto a las transmisiones que se hagan los cónyuges en pago de sus haberes comunes o de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos por sentencia judicial. Ello supone un aumento del periodo de generación -que no se ve interrumpido, a diferencia de lo que ocurre con las exenciones- y de la consiguiente tributación.

La base imponible ya no es el incremento "real", sino el mero incremento 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 veinte años. La supresión de ese calificativo probablemente pretenda evitar la contradicción entre la definición de base imponible y su cuantificación en el valor catastral, e impedir que se califique como presunción iuris tantum.

La Ley 51/2002 estableció el porcentaje anual aplicable al incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana sin distinguir en función de la población de derecho, estableciendo simplemente un máximo y dando mayor liber-

tad a los Ayuntamientos pequeños o medianos para que fijen el tipo de gravamen que estimen oportuno, por encima del que antes tenían. Ello puede provocar un exceso de tributación para

unos municipios que disponen de menos servicios y generan unas plusvalías menores que los de mayor población, lo que carece de justificación.