

Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: aproximación a un tributo de moda

Municipal tax on the increase in value of urban land: a look at a fashion tribute

por

ENRIQUE JOSÉ RODRÍGUEZ CATIVIELA
Notario

RESUMEN: En este artículo se trata de realizar una sencilla aproximación al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, un tributo antes casi imperceptible pero que con la crisis económica ha adquirido una gran actualidad. Se inicia con el estudio de su casi centenaria historia, examinando a continuación cada uno de sus elementos. Se dedica una especial atención al problema de su cuantificación objetiva, que permite gravar supuestos sin incremento real de valor. Asimismo, se describe el método para determinar su importe, incluyendo un caso práctico. El artículo finaliza con las perspectivas de futuro del tributo, proponiendo su integración en el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI).

ABSTRACT: *This paper is make a simple approach to IIVTNU, a before almost imperceptible tribute, but the economic crisis has taken a very topi-*

cal. It begins with the study of its nearly century-old history, then examining each of its elements. Special attention to the problem of objectively quantified, which allows cases in which there is no increase in value is taxed is dedicated. It also describes the method for determining the amount, including a case study. The paper ends with future prospects tribute, proposing integration in the IBI.

PALABRAS CLAVE: Incremento real de valor. Cuantificación objetiva. Doble imposición.

KEY WORDS: *Real increase in value. Objectively quantified. Double taxation.*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. UN POCO DE HISTORIA PARA COMENZAR.—III. CARACTERÍSTICAS DEL ACTUAL IMPUESTO: 1. DIRECTO, PROVOCANDO DOBLE IMPOSICIÓN. 2. MUNICIPAL. 3. REAL. 4. INSTANTÁNEO. 5. OMNICOIMPRESIVO. 6. INMOBILIARIO. 7. CON BASE IMPONIBLE CALCULADA DE FORMA OBJETIVA. 8. DE DISCRETA POTENCIA RECAUDATORIA.—IV. HECHO IMPONIBLE: 1. PROBLEMA GENERAL. 2. ASPECTOS PARTICULARES.—V. SUJETOS PASIVOS.—VI. CUANTIFICACIÓN.—VII. GESTIÓN DEL IMPUESTO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LOS ASPECTOS NOTARIALES Y REGISTRALES.—VIII. PERSPECTIVAS DE FUTURO.—IX. BREVES CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), denominado en términos vulgares «plusvalía municipal», y que en adelante denominaré sencillamente «el Impuesto», ha abandonado en los últimos tiempos su modesta posición dentro del sistema fiscal español para adquirir un repentino protagonismo. La profunda crisis económica que hemos padecido ha elevado una figura imperceptible que apenas ocupaba una modesta nota a pie de página en los tratados de Derecho Tributario, y una parte no cuestionada del importe de los costes de transacción de los bienes inmobiliarios, a un papel esencial. Este fenómeno se ha debido fundamentalmente al notable gravamen que implica a pesar del hundimiento generalizado de los precios de los inmuebles urbanos, lo que provoca la existencia de importantes disminuciones patrimoniales difícilmente conciliable con un tributo que debido a sus peculiares normas de cálculo de la base imponible, siempre resulta exigible por grande que haya sido la pérdida real experimentada por la transmisión —o adquisición— pues ambas son objeto de gravamen en

función de la naturaleza onerosa o gratuita, respectivamente del terreno. Y lo que en las épocas de prosperidad era una partida más, ahora representa un coste importante y en algunos supuestos, absolutamente inasumible para el sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto. Un impuesto denominado «de Incremento Patrimonial», que hace tributar como tales enormes minusvalías, admitidas pacíficamente como tales por los tributos más prestigiosos del Sistema, provoca una airada reacción de hostilidad en los contribuyentes que tienen la desgracia de padecerlo.

Esto se ha visto agravado, en una suerte de tormenta perfecta, con otras circunstancias adversas. Por un lado, el notable incremento de los valores catastrales de los bienes urbanos llevado a efecto durante los últimos años por los Ayuntamientos, con el fin de actualizar las bases del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), muy erosionadas por el «boom» del mercado inmobiliario operado en los años inmediatamente anteriores al estallido de la crisis económica, pues precisamente una parte de este Valor Catastral vigente en el momento de la operación, la correspondiente al suelo, constituye el elemento determinante para cuantificar la cuota del Impuesto. Y por otro, la significativa rebaja de otras figuras tributarias, también estrechamente ligadas al fenómeno inmobiliario, como el Impuesto sobre el Patrimonio, ampliamente bonificado, hasta el punto de no exigirse en determinadas CCAA (caso del País Valenciano y Madrid, donde la bonificación alcanza al 100%); y el ISD, prácticamente inexistente en las transmisiones entre ascendientes, descendientes y cónyuges en buena parte del territorio español. Lo cual significa que en la mayoría de las herencias y donaciones, aquellas que tienen por objeto principal bienes urbanos, el coste principal es precisamente este Impuesto, antes poco menos que invisible. Tal estado de la cuestión ha provocado, por un lado una reacción del propio legislador, que ha establecido con carácter retroactivo la exención total del Impuesto para los supuestos más escandalosos, como la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca, y en general en transmisiones derivadas de ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales¹.

De otra parte, se han publicado recientemente diversos trabajos doctrinales, alguno de ellos muy crítico con el impuesto, y propugnando su expulsión del ordenamiento jurídico por inconstitucionalidad². Resulta curioso que un tributo de solera casi centenaria, vigente con diferentes nombres bajo el imperio de tres constituciones, las de 1876, 1931 y la vigente, aparte de las inefables Leyes Fundamentales del Reino, y habiendo vivido entre otras vicisitudes las consecuencias de la Crisis de 1929 y la catástrofe de la Guerra Civil y su larga postguerra, precisamente ahora resulte tan cuestionado.

Por último, y aludiendo a la esfera registral, tampoco hay que dejar de lado la reciente implantación del cierre del Registro, y la consiguiente existencia de diversas Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notaria-

do (DGRN), que aplicando esta norma endurecen el acceso al Registro de la Propiedad³.

Tales razones justifican esta humilde aproximación a una figura tributaria curiosa y olvidada que ha caminado de puntillas durante décadas, pero que inopinadamente ha provocado un pequeño terremoto con oleadas de recursos ante los tribunales y cierta preocupación por parte de los operadores jurídicos —mis disculpas por la utilización de tan horrendo neologismo—. En las páginas que siguen, trataré de esclarecer las principales cuestiones suscitadas por el tributo para ofrecer a quien pudiera estar interesado un punto de vista lo más sencillo y aséptico posible.

II. UN POCO DE HISTORIA PARA COMENZAR

Es una lástima que en la lectura de los trabajos jurídicos, nos saltemos siempre el apartado histórico, pues suele ofrecer algunas claves para una mejor comprensión de la materia tratada. En este caso también es así.

Como ya anticipé, se trata de una figura muy añeja, con mucha más antigüedad que los impuestos cardinales de nuestro sistema tributario: IRPF, Sociedades e IVA.

Su antecedente más remoto se encuentra en Alemania, y más concretamente en el gravamen establecido en la colonia de Kiantschou (China) en 1898, también con carácter local aunque más tarde se convertirá en imperial. Después se implantaría sucesivamente en Dinamarca, Reino Unido, Francia e Italia⁴.

En España, se empieza a hablar de él tras el fracaso de la desamortización, que había tratado de financiar los municipios vía patrimonio, como alternativa recaudatoria al muy impopular Impuesto sobre Consumos.

Con este objetivo se creó el Arbitrio de Plusvalía, antecedente del Impuesto vigente. Su primera norma fue el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, promulgado al amparo del artículo 9 de la Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917, siendo Ministro de Hacienda GÓMEZ ACEBO. Este Real Decreto se inspiró en el proyecto de ley de Exacciones Municipales, que se había elaborado en 1910 bajo el mandato del Ministro COVIÁN, el denominado Proyecto Canalejas. Aunque, su antecedente más remoto sea el Proyecto de Haciendas Locales de 1907, conocido como Proyecto Maura, frustrado como el anterior, que ya preveía el establecimiento de un impuesto sobre el incremento de valor que obtuvieran las propiedades directamente beneficiadas por las reformas urbanas. Se le confirió provisionalmente carácter municipal, lo cual persiste en la actualidad. Y naturaleza potestativa, de suerte que no resultaba obligatoria su implantación por los municipios⁵. Solo sometía a gravamen el incremento de valor de aquellos terrenos con naturaleza de solares en el momento de su transmisión. El cálculo de la plusvalía era mucho más correcto técnicamente

que en el Impuesto vigente, pues consistía —como no puede suceder de otra manera en un impuesto de esta naturaleza— en la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, con una serie de deducciones, como las mejoras, las contribuciones especiales y el Impuesto de Derechos Reales. Y el tipo de gravamen era progresivo en función de la plusvalía obtenida, del 5 al 25%, lo cual es discutible, pues resulta más ortodoxa la fijación de un tipo único, como sucede incluso en el IRPF para el gravamen de los incrementos patrimoniales.

Junto al Arbitrio de Plusvalía propiamente dicho, que solamente afectaba a las personas físicas, por razones de justicia existía lo que para algunos era una modalidad del arbitrio, pero que más bien constituía un tributo independiente⁶, la mal llamada Tasa de Equivalencia, que gravaba la mera tenencia de solares por parte de las personas jurídicas, que obviamente nunca mueren —aunque esta verdad también se está viendo sometida a una dura prueba en estos últimos años— y en virtud de la cual debían tributar por la prolongación de su titularidad durante un determinado periodo de tiempo, últimamente diez años.

Aquí se halla la clave del nuevo tributo al que tan larga vida aguardaría: gravar los terrenos urbanos, de ahí que su gravamen se redujera a los solares, cuyo valor se incrementa por sí solo, sin actividad alguna de quien la obtiene, sino exclusivamente por una actuación extraña a él, la realizada por la actividad de ensanche y urbanización urbana de las Corporaciones Municipales⁷.

Otros hitos reguladores posteriores, que trataron de mejorar técnicamente el arbitrio, especialmente en materia de valoraciones, fueron el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924, el Real Decreto-ley de 3 de noviembre de 1928, proyectado por CALVO SOTELLO, y el Decreto de Ordenación Provisional de las Haciendas Locales de 25 de enero de 1946, desarrollando la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, que no se articularía hasta el Decreto de 1953. También hay que citar los Reglamentos de Haciendas Locales de 1952 y 1981. Aparte de las Ordenanzas particulares de cada Municipio, para desarrollar la normativa estatal del Impuesto, siempre dentro de los límites fijados por ella.

Con posterioridad, en plena agonía del Régimen anterior, se promulgó la Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Régimen Local, que ya no hablaba de «arbitrio» sino de Impuesto. Esta Ley, que jamás se articularía, sería desarrollada en este punto por el Real Decreto 3250/76, de 30 de diciembre. Los RR.DD. Leyes 15/1978 de 7 de junio, 11/1979 de 20 de julio y 3/1981, de 16 de enero, introdujeron importantes modificaciones en la normativa del Impuesto, así como otro tributo solapado con él —el Municipal sobre Solares—. También es interesante la Orden de Presidencia del Gobierno 20 de diciembre de 1978, que aprobó una Ordenanza fiscal-tipo de obligada aplicación para aquellos Ayuntamientos que no aprobasen otra. Una de las modificaciones más significativas fue su implantación con carácter obligatorio en todas las capitales de provincia y aquellos municipios que superasen los 20.000 habitantes. Otra importante y elogiable modificación fue la integración de la antigua Tasa de Equivalencia en

el Impuesto, pues de ser un tributo independiente como se vio con anterioridad, pasó a tener carácter de ingreso a cuenta, con lo cual perdería su independencia.

También hay que mencionar una mejora técnica más que una ampliación del hecho imponible: la equiparación con la transmisión de la constitución y extinción de los derechos reales de goce restrictivos del dominio, como el usufructo, la servidumbre o la superficie.

En esta regulación, resultaba presupuesto indispensable para el devengo del tributo por la concurrencia del hecho imponible que se produjera un incremento de valor real y objetivo del terreno manifestado con ocasión de su transmisión o la constitución o extinción de derechos reales restrictivos del dominio. Este dato supone un planteamiento distinto al de la normativa vigente. Lo propio sucede con la cuantificación de la base imponible, que continuaba calculándose por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, determinada con arreglo a unos índices de precios elaborados trianualmente por el Municipio, ponderándose no solamente la realidad del mercado sino también la depreciación monetaria, que no influye para nada en la cuantificación actual. Continuaban existiendo determinados ajustes a la baja como las mejoras permanentes y aquellas contribuciones especiales que afectasen exclusivamente al terreno.

En cuanto al tipo, era fijado por el Ayuntamiento con un tope del 40% del importe del incremento. Otra diferencia muy significativa con la regulación vigente es la existencia de un tope específico aplicable exclusivamente a las sucesiones directas entre cónyuges y padres e hijos, que es la cifra de la liquidación girada para cada inmueble en el antiguo Impuesto sobre Derechos Reales.

Por último, la gestión del Impuesto, como en la actualidad, corría a cargo de los Ayuntamientos, partiendo de la declaración del contribuyente en el plazo de un mes o un año, según se produjera la transmisión *inter vivos* o *mortis causa* respectivamente, mediante la práctica de la correspondiente liquidación, que como se desprende de lo expuesto implicaba una gran complejidad. De ahí que el procedimiento de autoliquidación generalizado en casi todos los impuestos, en este no se llevase a la práctica, aunque estuviese previsto facultativamente (art. 97.4 del ya citado Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre)⁸.

Como en la actualidad, aunque desde luego con mucha menos algarabía, la posición doctrinal en relación al Impuesto resultaba bastante crítica, fundamentalmente debido a su conflictividad y los graves problemas jurídicos que planteaba la fijación de los índices de valoración a efectos de la determinación de su base imponible⁹.

III. CARACTERÍSTICAS DEL ACTUAL IMPUESTO

La normativa vigente parte de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, modificada por las Leyes 50/1988, de 30 de diciembre y

51/2002, de 27 de diciembre, modificación esta última que, como veremos, desempeñó un papel muy importante en los efectos altamente injustos derivados de la aplicación del Impuesto y su alta litigiosidad, y se encuentra contenida en el TR citado, artículos 104 y 110 ambos inclusive. Sus características serían las siguientes:

1. ES UN TRIBUTO DIRECTO

Pues tiene por objeto el patrimonio, y en concreto el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto a consecuencia de su transmisión o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, que recaiga sobre los mismos. En la tributación de las transmisiones onerosas concurre con el gravamen genérico de los incrementos patrimoniales del IRPF estatal, provocando un caso de doble imposición, como otros muchos en nuestro sistema, a veces dentro del propio ámbito estatal, como por ejemplo y sin salir del ámbito inmobiliario entre el IRPF y el Patrimonio, cuando el primero grava los rendimientos presuntos de inmuebles no arrendados. Esta doble imposición estaba expresamente reconocida por la Ley 39/1988, que en su D. Adicional 7.^a1, dispondría la deducción en el IRPF del 75% de la cuota del nuevo Impuesto. Pero el aplazamiento de su implantación eliminó la correcta integración de ambos tributos.

Esta doble imposición es parcial, puesto que solo afecta a la parte del incremento —cuantitativamente fundamental— referida al valor del suelo urbano. También debo precisar que utilizo el término doble imposición no en sentido legal sino de técnica tributaria, como lo hacen la mayoría de los autores que han estudiado el tema. Sabido es que el Tribunal Constitucional tiene declarado que no se incurre en la doble imposición prohibida por la LOFCA entre el Impuesto y el IRPF, por el carácter local del Impuesto y su distinta naturaleza (sentencia 186/1993, de 7 de junio, entre otras.)

En la tributación de los actos gratuitos sujetos al Impuesto, también se da una doble imposición parcial, en esta ocasión con un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD). Al revés que en la normativa anterior, ya no se contemplan topes de tributación al respecto.

Esta doble imposición, como señalé al principio, ha coincidido con una atenuación del Impuesto en las transmisiones tanto *inter vivos* como *mortis causa* entre cónyuges y parientes más próximos en grado, lo que si por un lado resuelve el problema de la doble imposición, por otro agrava la discriminación entre Comunidades Autónomas y lo convierte en protagonista tributario de estas transmisiones en aquellos territorios prácticamente libres de tributación por ISD¹⁰.

En ambos supuestos, el Impuesto concurre con el IBI, tradicionalmente el eje del sistema tributario español, y en la actualidad del local. La concurrencia es doble, pues si de un lado los valores catastrales constituyen el elemento fundamental para cuantificar su base imponible, ambos tributos gravan parcialmente el mismo objeto imponible (el valor de los inmuebles, según expresión literal del artículo 60 TR, si bien el IBI lo hace de forma periódica por su titularidad y el Impuesto de forma instantánea al transmitir y adquirir el terreno, pero si los valores catastrales se actualizasen debidamente la doble imposición sería muy considerable.

2. SE TRATA, COMO ES TRADICIONAL, DE UN TRIBUTO MUNICIPAL

Constante histórica ya expuesta, y de implantación potestativa para los Municipios (art. 59.2 TR). Igualmente resulta posible la delegación de las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación en la respectiva Comunidad Autónoma, o en su caso, en otra entidad local en cuyo territorio estén integradas (art. 7 TR).

La implantación y regulación del Impuesto, si el Municipio hiciese uso de la facultad de exigirlo en su territorio, se lleva a efecto a través de la correspondiente ordenanza fiscal. Su procedimiento de elaboración y los requisitos de publicidad se regulan por el artículo 17 TR. De hecho, en la mayoría de los municipios españoles ha tenido lugar su implantación.

Las Ordenanzas Municipales, norma de rango reglamentario típico de la Administración Local, presentan ciertas peculiaridades, sobre todo en orden a la aprobación y publicación, que dificultan el conocimiento efectivo de su contenido por parte de los administrados en general, y en el de las Fiscales por los contribuyentes, dentro de esta amazónica proliferación de normas a que dan lugar las cuatro esferas administrativas del Estado autonómico¹¹.

En la esfera tributaria, el problema principal es la mayor exigencia del principio de legalidad. No obstante, como ha puesto de manifiesto la doctrina¹², el acusado protagonismo del Estado en la tributación local derivado de los artículos 133.1 y 149.1 CE y el excesivo detallismo de la Ley de Haciendas Locales en la regulación de estos impuestos zanján el problema.

3. ES UN IMPUESTO REAL

Pues el elemento objetivo de su presupuesto de hecho no se proyecta sobre el elemento personal de la relación tributaria, como sucede en el IRPF o Sociedades, sino que es constitutivamente autónomo¹³.

4. ESTAMOS ANTE UN IMPUESTO INSTANTÁNEO

Que se agota por su propia naturaleza en un determinado periodo de tiempo, que es cuando efectivamente tiene lugar el acto jurídico de adquisición, transmisión o constitución de derechos reales limitativos del dominio¹⁴.

Esto no sucedía con la Tasa de Equivalencia aplicable a las personas jurídicas en la normativa anterior del Impuesto, que sí revestía por su devengo naturaleza de impuesto periódico.

5. CONSTITUYE UN IMPUESTO OMNICOMPRESIVO

Pues abarca tanto los actos jurídicos a título oneroso como lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, transmisiones como constitución de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, siempre que por supuesto se refieran a los terrenos de naturaleza urbana. Y ya se efectúe por personas físicas o jurídicas de cualquier clase, aunque como veremos, algunas gocen de exención subjetiva (art. 105.2 TR).

En esto se distingue del ISD, que grava exclusivamente a las personas físicas (art. 5 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre). El gravamen de las adquisiciones a título gratuito por las personas jurídicas corre a cargo del Impuesto sobre Sociedades (arts. 4.1 y 10.1 de su nueva Ley reguladora, la 27/2014 de 27 de noviembre). El antiguo Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, de naturaleza periódica, un equivalente a la Tasa de Equivalencia en el ISD, ya hace mucho tiempo que fue derogado.

6. ES UN IMPUESTO INMOBILIARIO

En cuanto grava este tipo de riqueza. Es uno de los rasgos inmarcesibles de nuestro vigente sistema fiscal. No solamente existen varios tributos de esta naturaleza, como el Impuesto, el IBI, el que recae sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, también local; muchas tasas, como la de Basuras, y la totalidad de las contribuciones especiales, sino que los impuestos capitales del sistema también gravan de forma muy significativa las manifestaciones de riqueza inmobiliaria. Ya hice una referencia al IRPF. El Impuesto sobre el Patrimonio, se ha convertido fundamentalmente en inmobiliario, tras la exención de las empresas familiares. Y el IVA, cuya Directiva 77/338, de 17 de mayo de 1977 ordenó una implantación armonizada del Impuesto en los estados miembros de la entonces CEE, no exigía el gravamen de los inmuebles, pero desde el primer momento se aplicó con calzador en España, lo que produjo muchas distorsiones y controversias con las cuantiosas devoluciones y las renunciadas a la exención.

De hecho, el artículo 15.2.a) de la Directiva actualmente vigente, la 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre sobre sistema común del IVA, modificada por las 2008/8/CE de 12 de febrero y 2013/61/UE de 27 de noviembre, mantiene la misma línea.

Esta constante tiene una doble explicación. En primer lugar, la histórica. Nuestra tardía industrialización hizo que la economía española poseyese hasta tiempos relativamente recientes un carácter fundamentalmente agrario, y en consecuencia el grueso de la tributación recaía sobre bienes inmuebles rústicos, mediante el cálculo de sus rendimientos potenciales por el Catastro. Incluso el mayor privilegio territorial existente en el sistema tiene este origen. Me refiero al Concierto Económico vigente en los Territorios Históricos del País Vasco, cuyo origen no es precisamente foral, sino todo lo contrario: la Ley de Abolición de los Fueros de 21 de julio de 1876 que implantó en esos territorios el régimen fiscal común, pero ante la ausencia de datos catastrales sobre sus fincas hubo de recurrir al instrumento técnico del cupo, que con el paso del tiempo, se consolidó, desvirtuó y gracias a la Disposición Adicional Primera CE, se revalorizó, transformándose en un sistema envidiado y reivindicado por otras Comunidades Autónomas, singularmente Cataluña, antes de la encrucijada actual.

La otra explicación estriba en la dificultad de evasión ante la pronunciada propensión de los españoles al fraude fiscal. Si sociológicamente el sistema tributario está diseñado para la clase media; económicamente, por razones de eficacia se sustenta sobre el doble y firme pilar del factor trabajo y la riqueza inmobiliaria.

7. LA ESTIMACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO NO ES DIRECTA, SINO OBJETIVA

Este ha sido, y continúa siendo, el aspecto más polémico del Impuesto, que desarrollaré en los siguientes apartados, y que ha suscitado dudas sobre su constitucionalidad por oponerse al artículo 31 CE. Resulta indiscutible que su hecho imponible sí refleja la capacidad económica de su transmitente o adquirente¹⁵. Pero el problema estriba en su forma de cuantificar el incremento.

Ha sido su pecado original, pero con la actual regulación se ha convertido en mortal, al desaparecer el escaso refinamiento técnico existente en la normativa anterior.

8. DESDE LA PERSPECTIVA ECONÓMICO-FINANCIERA, ES UN IMPUESTO DE DISCRETA POTENCIA RECAUDATORIA

Con datos referidos al ejercicio 2012, en que los impuestos representaban un 35,2% de los ingresos totales de los municipios españoles, con un porcen-

taje mucho mayor en las dos grandes ciudades, el Impuesto representaba con relación al total de los ingresos apenas un 2,71% (1.506,26 millones de euros) muy lejos del 22,67% del IBI (12.581,68 millones de euros)¹⁶.

IV. HECHO IMPONIBLE

1. PROBLEMA GENERAL

Acabo de referir cuál es el hecho imponible del Impuesto, y el grave problema de su sistema de cuantificación. Estamos ante el problema capital del Impuesto. Al respecto existen dos posiciones bien diferenciadas.

La primera, la oficial, defendida por parte de la doctrina y la jurisprudencia, integrada por los Tribunales Superiores de Justicia, puesto que todavía no se ha pronunciado al respecto el Tribunal Supremo, y evidentemente por los órganos gestores, no solo municipales, sino también la prestigiosa Dirección General de Tributos, centro directivo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, encargada de elaborar los anteproyectos de las normas tributarias así como diversos informes, y resolver las consultas tributarias escritas, sean o no vinculantes para la Administración. Este organismo, caracterizado por su rigor técnico, y su excesiva prudencia a la hora de dictaminar la no tributación de los supuestos de hecho sometidos a su consideración, encabeza con rotundidad la posición de identificar y subordinar de forma absoluta el incremento de valor contemplado como hecho imponible del Impuesto con el importe de la base imponible calculada conforme a las reglas contenidas en el artículo 107 TR, con independencia de que en la transmisión concreta sujeta al Impuesto haya o no existido realmente tal incremento de valor.

Este planteamiento se ha plasmado, entre otras resoluciones, en su consulta/informe de 18 de diciembre de 2012, de la que se pueden extraer afirmaciones como las que siguen: *«En la regulación vigente no se encuentra la previsión de que la base imponible sea el incremento real del valor de los terrenos, sino que es el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal»*.

Más tajante es, si cabe, la reciente respuesta a la Consulta vinculante V0153-14, de 23 de enero de 2014, proveniente de la Subdirección General de Tributos Locales: *«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... Es una regla objetiva, disociada de la realidad que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno»*.

La gran especialista del Impuesto, Beatriz Moreno Serrano, aporta un argumento legal esencial para sustentar esta tesis, a la que por cierto ella no se

adhiera: la modificación del artículo 108.1 de la Ley de Haciendas Locales por la antes citada Ley 51/2002, y que pasó al TR vigente. Esta Ley suprimió la palabra real cuando al regular la base imponible se establecía que esta venía constituida por el incremento (ya no real) del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo. Con la nueva redacción, ya sería imposible admitir la prueba por parte del contribuyente de que en la transmisión del terreno no ha experimentado de forma «real» un incremento, pues la valoración legal del incremento de valor conllevaría una presunción *iuris et de iure*¹⁷.

Tal planteamiento, aparte de las injustas consecuencias que acarrea su aplicación a la realidad actual, presenta dos problemas dogmáticos en el campo del Derecho Tributario: la inversión del hecho imponible versus base imponible. Frente a la idea, recogida expresamente en el artículo 50.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de que la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, aquí el hecho imponible pierde toda sustantividad y se remite a la metodología de su cálculo, lo cual lo elimina conceptualmente. El hecho imponible, aunque no existiese, pasaría a ser la cifra calculada objetivamente de acuerdo con las reglas de la base imponible.

El segundo problema es que la estimación objetiva de la base imponible, aparte de estar prevista legalmente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.3 LGT, tendrá en todo caso, carácter voluntario para el contribuyente¹⁸.

Frente a esta posición, existe otra, predominante desde el estallido de la crisis económica, presente incluso en varios informes del Defensor del Pueblo, la cual mantiene la tesis de que no es posible que el Impuesto grave incrementos no reales. Y la identificación del hecho imponible con las normas objetivas de valoración de la base imponible, en ningún caso representa la existencia de una presunción *iuris et de iure*, sino *iuris tantum*, cabiendo siempre la alegación y prueba por parte del contribuyente de que en el negocio jurídico concreto que originó el devengo del Impuesto no se habría experimentado ningún tipo de incremento real, pese a la norma de cuantificación objetiva de su base imponible.

En esta línea, se encuentran autores como CASANA, basado en la jurisprudencia del TS sentada durante la aplicación anterior del Impuesto, citando varias sentencias, como las de 25 de noviembre de 1991, y 23 de enero y 9 de octubre de 1992. Aunque el Municipio, en sus liquidaciones deba aplicar siempre la normativa legal, el particular también podrá probar que su aplicación lleva a resultados absurdos o muy apartados de la realidad¹⁹.

En la misma línea se encuentra RUBIO DE URQUÍA, buen conocedor de nuestro sistema tributario local, para quien si la transmisión de un terreno no pone de manifiesto un incremento de valor, habrá que entender que el hecho imponible del Impuesto no ha tenido lugar. Obviamente reconoce el choque con la norma objetiva de cuantificación de la base imponible, pero tal contradicción no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimen-

to de la realidad económica, pues ello supondría subordinar los principios de equidad, justicia y capacidad económica a la «comodidad administrativa» en la gestión del Impuesto²⁰.

Otros autores que mantienen esta misma posición son, entre otros, SÁNCHEZ GALIANA, FUENCISLA QUESADA; CALVO ORTEGA, CHECA, SIMÓN ACOSTA, EMILIO ARAGONÉS, ANTONIO AGÚNDEZ²¹ Y más recientemente, CHICO DE LA CÁMARA²².

En el plano jurisprudencial, hay que citar en primer lugar la sentencia del TC 221/1992, de 11 de diciembre, que *a sensu contrario*, implica una deslegitimación del actual sistema de cuantificación del Impuesto, por no tener en cuenta —al revés que el anterior— los efectos de la inflación, gravando incrementos puramente nominales en vez de plusvalías reales.

Pasando a analizar la naturaleza jurídica de la presunción legal, y la posibilidad de probar por parte del contribuyente la inexistencia de un incremento real de valor, la mayor parte de los Tribunales Superiores de Justicia, venían admitiendo dicha prueba, considerando que estamos ante una presunción *iuris tantum*. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana fue el pionero, con su sentencia 520/1997, de 26 de mayo. Otros como los de Castilla-La Mancha (sentencia 797/1999, de 3 de septiembre) y las Islas Canarias (sentencia 91/2001, de 12 de enero) están en la misma línea. Solamente el TSJ de Andalucía, cuya doctrina reproducen machaconamente los Ayuntamientos en la plantilla utilizada para desestimar los millares de recursos administrativos interpuestos contra sus liquidaciones, sostiene que la presunción legal reviste el carácter de *iuris et de iure*²³.

Más recientes son las sentencias del TSJ de Cataluña 305, 312, 478, 505, 553, 848, 900, 925 de 2012, y la 805 de 18 de julio de 2013. Tales sentencias han sido muy jaleadas por algunos medios²⁴, aunque como se deduce de lo expuesto tampoco representen ninguna novedad. En todas ellas se dirimía la posible inconstitucionalidad de diversas Ordenanzas Fiscales reguladoras del Impuesto (y también del IBI, entre ellas la aprobada por el Ayuntamiento de Barcelona), por ser contrarias al principio de capacidad económica. Los recursos fueron desestimados, pero las sentencias declararon que sin un efectivo incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana, no puede surgir la obligación tributaria al faltar para ello un elemento esencial del hecho imponible, debiendo «entenderse que las reglas del artículo 107.2 TR son subsidiarias del principio contenido en el 107.1 sobre el incremento» (antes «real» y ahora «incremento» a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio). De modo que 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 TRLHL) y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 produzca siempre la existencia de teóricos incrementos.

Es evidente que esta es la solución más correcta, tanto desde la perspectiva de la técnica jurídica como de la lógica económica, así como la más coherente con la prolongada trayectoria histórica del Impuesto, la más acorde con la actual realidad socioeconómica, y desde luego la más justa.

Sin embargo, desde el punto de vista práctico, el problema está lejos de resolverse. Puesto que, si bien desde el punto de vista del Derecho Material está muy claro que sin incremento real no existe hecho imponible y resulta improcedente la liquidación del Impuesto conforme a las reglas fijadas por el artículo 107.2 del TR, al tratarse de una presunción legal *iuris tantum* que también se compadece muy mal con el escenario resultante de la larga y profunda crisis económica, por razones de Derecho Procesal, el contribuyente afectado viene obligado a probar la existencia en la transmisión o constitución de derechos, de valores reales diferentes a los legales, pudiendo acudir, como señalan las sentencias últimamente citadas, incluso a la tasación pericial contradictoria.

Esta prueba necesariamente habría de aportarse en el plano judicial, pues los Ayuntamientos ni siquiera la admiten, al seguir la tesis de la plena objetividad del Impuesto y de la naturaleza *iuris et de iure* de la presunción.

Y semejante exigencia procesal hará muy dificultosa y costosa económicamente la empresa de la prueba, en especial en las adquisiciones a título gratuito, más teñidas de subjetivismo, lo que convertirá en inviables la mayoría de las impugnaciones. Estoy de acuerdo con las observaciones de MOROTE en tal sentido²⁵. Sería deseable una apertura del criterio judicial, sobre todo respecto de determinados supuestos, ante la cruda realidad actual del mercado inmobiliario, especialmente deprimido en materia de suelo urbano. Las elevadas provisiones que los Bancos se han visto obligados a practicar en sus balances por este motivo son un buen testimonio de ello.

2. ASPECTOS PARTICULARES

Estudiado ya el problema capital de su objetividad y relación con las normas de cálculo de la base imponible, apuntaré sucintamente algunas cuestiones del hecho imponible, que por su interés requerirían un tratamiento mucho más amplio.

La primera observación es su amplísimo ámbito, coherente con el carácter omnicomprendivo del Impuesto. Sin embargo, algunas propuestas *de lege ferenda*, propugnan un ámbito todavía mayor.

Una de ellas se refiere a la exclusión de gravamen en el artículo 107.4.a) TR de los incrementos manifestados antes de transcurrir un año desde la adquisición del terreno. SUÁREZ PANDIELLO y otros²⁶ argumentan con razón, que con esta limitación escapan del Impuesto, precisamente los incrementos más elevados y especulativos, que en la práctica han tenido lugar en el ya olvidado

pasado inmediato, especialmente cuando se generan tras determinadas decisiones urbanísticas adoptadas por el mismo ente recaudador. El brusco cambio de escenario ha hecho perder actualidad a tan atinada propuesta.

La otra propuesta atañe al gravamen de los terrenos rústicos. Tradicionalmente, tales terrenos han sido excluidos de tributación. El artículo 104.2 TR los declara no sujetos, remitiéndose para su delimitación con los urbanos a las normas del IBI, contenidas en el artículo 61.3, que a su vez se remite a la normativa del Catastro Inmobiliario. Sin embargo, el artículo 7.3 TR contempla un concepto meramente residual, que ha producido serios problemas prácticos de delimitación, alguno de los cuales, planteado a raíz de la inscripción, ha debido afrontar la DGRN²⁷.

Existen posiciones doctrinales, como la de BEATRIZ MORENO, que ante el carácter objetivo del Impuesto, ya no ligado como en el pasado al incremento provocado por las actuaciones urbanísticas de los Ayuntamientos, abogan por la tributación de estos terrenos rústicos, lo que además eliminaría de raíz los problemas de delimitación antes apuntados²⁸. En mi modestísima opinión, esta propuesta no es acertada, pues aparte de hurgar más en la herida, no se acompañaría con la histórica filosofía urbana del Impuesto, tropezando además con un obstáculo que de hecho ya ha provocado el estancamiento recaudatorio de este sector del IBI: la tenaz resistencia de uno de los muchos sectores económicos españoles desvinculados de cualquier tributación.

Otra propuesta de gran interés, también en la línea de ampliar el círculo del hecho imponible, sobre todo a la vista de muy arraigadas prácticas elusorias, consiste en aplicar al Impuesto la norma contenida en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, utilizando la técnica de la transparencia fiscal, en virtud de la cual tributarían, como ya sucede en ITP e IVA, aquellas transmisiones de acciones o participaciones sociales, que equivalen a la adquisición de un inmueble, cuando se den los presupuestos legales para ello, pues lo contrario implica a efectos prácticos la exención de las personas jurídicas²⁹.

Aparte de la no sujeción de los terrenos rústicos, el TR contiene otro supuesto de no sujeción que junto a las exenciones objetivas cierra el círculo del ámbito de su hecho imponible. El primero consiste en las aportaciones de bienes y derechos efectuadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las consiguientes adjudicaciones a su favor, y aquellas transmisiones resultantes de sentencias de nulidad, separación y divorcio (art. 104.3). Y las exenciones objetivas son las operaciones relacionadas con los derechos de servidumbre y el Conjunto Histórico-Artístico (art. 105.1).

Por último, apuntaré alguna cuestión suscitada en la aplicación del Impuesto por algunos negocios jurídicos distintos a los que podríamos considerar típicos: compraventa, donación, herencia y usufructo. A veces la propia norma aborda la cuestión, y otras han sido los entes administrativos y judiciales los que han salido al paso de diversos problemas surgidos en la práctica.

La permuta, en principio, implica a efectos del Impuesto una doble transmisión, aunque no siempre sucede así, como cuando entran en ella terrenos rústicos³⁰.

En materia de expropiación, el gravamen recae sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que su valor catastral sea inferior, en cuyo caso se aplicará este (art. 107.2.d). Si se da la reversión, también se devenga el tributo.

En materia sucesoria, dos supuestos son dignos de mención: la renuncia hereditaria a favor de uno o varios coherederos; y la sustitución fideicomisaria, con incidencia del Impuesto tanto en su institución como en las sustituciones si estamos ante un fideicomiso de residuo. Si no se confiere poder de disposición, tributará como el usufructuario.

Especial interés revisten las operaciones societarias, pues en todas ellas pueden existir actos sujetos a gravamen. Sobre todo las aportaciones sociales de terrenos con ocasión de la constitución y ampliación de capital, pero también en las restituciones de la propia sociedad a favor de los socios en las disoluciones y reducciones de capital. El mayor problema es la determinación del momento de devengo del Impuesto. De acuerdo con la normativa mercantil y la jurisprudencia, la transmisión no se producirá hasta su inscripción en el Registro Mercantil, aunque los Ayuntamientos, basados en sentencias aisladas y alguna resolución de la DGRN, suelen exigir el tributo en el momento de otorgamiento de la escritura³¹.

En las fusiones y escisiones, la tributación se difiere, si las compañías implicadas se acogen como sucede siempre al régimen especial contemplado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades (arts. 77 y 80 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre). La aplicación de este régimen es litigiosa, pues la Administración Tributaria suele adoptar una posición bastante rigurosa en la interpretación del condicionante contenido en el artículo 96.2 TRIS (y actualmente 89.2 LIS), contando con un sólido apoyo jurisprudencial³². La propia LIS extiende el régimen de diferimiento al Impuesto, cuando su D. Adicional 2.^a aplaza el devengo a la transmisión posterior como sucede con las plusvalías del Impuesto sobre Sociedades, partiendo para su cuantificación no de esta operación, sino de la adquisición primitiva del terreno. Solución técnicamente correcta, pues las plusvalías son precisamente la razón de ser del régimen³³.

En estos últimos tiempos, desgraciadamente son muy frecuentes las daciones en pago de deudas. Y los escandalosos efectos que conllevan, provocaron como hice constar al principio, la creación de una nueva exención, lo que constituye un dato preocupante, pues parece como si el legislador no confiase en la eficacia de los instrumentos legales vigentes para excluir la tributación de tan clamorosas pérdidas patrimoniales. La otra cara de la moneda ha sido el privilegiado trato fiscal concedido a los Bancos en sus operaciones de saneamiento cuando aportan activos y pasivos a las Sociedades de Gestión de activos inmobiliarios. El

artículo 8.1 del Real Decreto-ley 18/2012, de 11 de mayo, ha extendido a este supuesto el régimen fiscal de las fusiones que acabo de estudiar.

Otros actos gravados serían, sin ánimo ni mucho menos exhaustivo, la liquidación de las cuentas en participación si existen terrenos urbanos de por medio; la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie [art. 107.2.c) TR].

Por el contrario existen otros supuestos excluidos de tributación, como las transmisiones de terrenos y consiguientes adjudicaciones resultado de actuaciones urbanísticas, como las reparcelaciones y sistemas de compensación (art. 18.7 TR de la Ley de Suelo, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio). La explicación es el funcionamiento de la subrogación legal en las unidades de ejecución, por lo que solamente existiría tributación en el exceso sobre lo aportado, si lo hubiere. Lo mismo sucede con los expedientes de dominio y actas de notoriedad, por no poseer naturaleza traslativa sino adjetiva para resolver carencias de ciertas titularidades ajenas del amparo del Registro de la Propiedad. Otros son la extinción del usufructo o el condominio-simple especificación de derechos y el arrendamiento financiero en tanto se ejerce la opción de compra.

V. SUJETOS PASIVOS

Al revés que la complejísima problemática del hecho imponible, la regulación del sujeto pasivo es relativamente sencilla, y sobre todo de mayor rigor técnico.

La norma del artículo 106 TR atribuye la condición de sujeto pasivo a título de contribuyente del Impuesto, en función de la naturaleza jurídica que revista la transmisión de terrenos o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos. Si tiene carácter lucrativo (*inter vivos* o *mortis causa*) el obligado al pago del Impuesto será el adquirente del terreno o del correspondiente derecho real, o la persona a cuyo favor se establezca este derecho. Por el contrario, si se trata de negocios jurídicos a título oneroso, el transmitente (o constituyente del derecho real) es el sujeto pasivo del Impuesto.

El criterio resulta correcto técnicamente, pues coincide con el fijado en el impuesto directo más generalista que recae sobre las transmisiones a título lucrativo, el ISD. Algún autor, no sin parte de razón, considera que en las donaciones, la persona que ha experimentado el incremento de valor, que ambos Impuestos tratan de gravar, y que en consecuencia debiera ser sujeto pasivo, no es otra que el donante, pues el donatario se limita a adquirir un bien o derecho, con un valor determinado, que servirá de punto de partida para posi-

bles incrementos de futuro³⁴. Pero frente a esta consideración, se alza la razón de que en los negocios a título lucrativo el incremento de valor gravado, que justifica social y políticamente el Impuesto por su función redistributiva que según el artículo 31 CE debe inspirar el conjunto de nuestro sistema fiscal, se identifica con el valor íntegro de los bienes y derechos adquiridos sin ningún tipo de contraprestación.

En cuanto a los negocios jurídicos a título oneroso, aunque el ITP no sigue este criterio, gravando siempre al adquirente, el IVA salvo los escasos supuestos de inversión de sujeto pasivo, también grava al transmitente.

Coherentemente con el carácter omnicompreensivo del Impuesto ya estudiado con anterioridad, los sujetos pasivos no abarcan solamente las personas físicas, sus tradicionales contribuyentes, sino también como ya anticipé todo tipo de personas jurídicas, incluso las Comunidades de Bienes y otros entes sin personalidad jurídica mencionados en el artículo 35.4 LGT.

Los sujetos pasivos del Impuesto lo son a título de contribuyentes, y no de sustitutos, salvo en el supuesto residual del artículo 106.2 TR que prevé el mecanismo de la sustitución del contribuyente por el adquirente cuando el contribuyente que transmita a título oneroso el bien o derecho sea una persona física no residente en España. La excepción está justificada por razones de eficacia recaudatoria. Pero una extensión mayor de esta figura, existente históricamente en el Impuesto, ya no estaría justificada por tal ratio. Además, la sustitución ha perdido terreno en nuestro sistema, a favor de mecanismos más *lights* pero igual de eficaces en la práctica, como los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta y pagos fraccionados, citados junto al sustituto en el artículo 35.2 LGT³⁵.

La dimensión subjetiva del Impuesto se completa con el catálogo de las exenciones de esta naturaleza, que cuenta con un ámbito muy acotado. Se encuentra recogida en el artículo 105.2 TR y comprende los entes públicos, benéficos, docentes, la Cruz Roja y los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a las mismas, así como las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido exención en los tratados o convenios internacionales. En la citada reforma de 2014 sobre las daciones en pago y ejecuciones hipotecarias se eliminó la exención subjetiva de las entidades benéfico-docentes, sustituyéndola por los transmitentes de sus viviendas en estas tristes circunstancias. Tal trueque justifica la exclusión de la compensación estatal a los municipios en caso de establecimiento de exenciones que merme la recaudación del Impuesto, prevista en el artículo 9.2 TR.

Dentro de este último grupo de contribuyentes, el caso más llamativo es el de la Iglesia, por el acuerdo Estado Español-Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979. El TS en un primer momento se mostró bastante restrictivo³⁶. Sin embargo, la situación cambió con la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de la fiscalidad del Mecenazgo. Según su artículo 15.3 la exención

del Impuesto pasó a ser puramente subjetiva para las entidades, que como la Iglesia, carecen de fines lucrativos, sin ningún requisito adicional. Sin embargo, la reciente supresión que acabo de referir de la exención relativa a las entidades benéficas o benéfico-docentes, podría perfectamente reabrir el problema.

La cuestión de mayor interés, que afecta a la práctica notarial y registral, es el pacto suscrito entre ambas partes en virtud del cual, dentro de las transmisiones a título oneroso, el adquirente asume la obligación de pago del Impuesto, que como se ha visto legalmente corresponde al transmitente, salvo algunos territorios sujetos a Derecho Foral. La doctrina tributarista, basada en la norma establecida por el artículo 17.5 LGT, lo relega al ámbito privado, sin que pueda afectar en este caso a la Administración Municipal³⁷. Y procesalmente, sería la Jurisdicción Civil la única competente para resolver las posibles controversias surgidas del cumplimiento de este pacto.

Sin embargo el TS se ha mostrado bastante abierto en el reconocimiento de determinados efectos que exceden del ámbito jurídico-privado trazado por la LGT. Así, ha reconocido la legitimación de quien asume la obligación de pagar el Impuesto para recurrir la liquidación, como titular de un interés legítimo en el asunto, el cual se hallaría amparado por las leyes 30/1992 y la de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA)³⁸.

Otro aspecto destacable de este pacto es su posible carácter abusivo, cuando lo sufren los consumidores, pues desde la reforma de 2006 el artículo 89.3.c) del TR de la Ley de Protección de Consumidores y Usuarios, califica como abusiva aquella estipulación que imponga al consumidor el pago de tributos en los que el sujeto pasivo es el empresario, lo que ha reducido considerablemente la frecuencia del pacto³⁹.

La aplicación del Impuesto también ha planteado ciertos problemas teóricos ya estudiados en el apartado anterior, como en las sustituciones hereditarias en las cuales se daría una sucesión de sujetos pasivos; así como en la exención de Telefónica y las Universidades, apreciándose en la jurisprudencia un carácter bastante restrictivo.

VI. CUANTIFICACIÓN

Como en el apartado 3 ya estudié con cierto detalle la problemática del carácter objetivo de la base imponible del Impuesto, así como su pretendida identificación con el hecho imponible, en este apartado me limitaré a exponer el sistema de cuantificación del Impuesto.

La primera impresión que suscita esta regulación es su falta de transparencia. Es la primera impresión que siente el contribuyente que tras perfeccionar un negocio jurídico sujeto se enfrenta al tributo. Al revés que en la mayoría de los impuestos instantáneos, y salvo que sea un experto en fiscalidad, o

recurra a las muchas páginas de Internet dotadas de programas para efectuar el cálculo, sería incapaz de conocer ni siquiera aproximadamente la cuota a satisfacer al Ayuntamiento. Aunque se molestase en leer con la mayor atención los artículos 107 y 108 TR, no obtendría demasiada luz. Tal vez la idea más clara que extraería de su lectura es que para su cuantificación no se parte del valor real, sino del que tenga el terreno en el momento del devengo a efectos del IBI. Sobre ese valor se aplicará un coeficiente anual determinado por cada Ayuntamiento, dentro de unos topes fijados por tramos en el precepto legal en función del periodo de tiempo transcurrido desde su adquisición, que va desde un año —recordemos la crítica a este límite— hasta veinte, y que oscilan entre el 3 y el 3,7, en los cuatro tramos, aunque en Navarra el mínimo es 2. Lo habitual en las Ordenanzas Fiscales de los Ayuntamientos es que estos tramos sean decrecientes, es decir que conforme más largo sea el periodo impositivo menor es el coeficiente⁴⁰. El TR prevé que se apliquen temporalmente coeficientes adicionales de reducción entre el 40 y el 60%, cuando tenga lugar una modificación de los valores catastrales de los terrenos a efectos del IBI como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general (art. 107.3 TR). Hay supuestos concretos, como el tradicional relativo a la constitución del derecho real de usufructo, en los cuales la cuantificación alcanza cotas de especial complejidad⁴¹.

Y sobre el valor así obtenido, que daría lugar a la base imponible, se aplicaría el tipo de gravamen, que tampoco se fija en el artículo 108 TR, sino que lo determina el respectivo Ayuntamiento, aunque sujeto a otro tope legal, el 30%. Esto daría lugar a la cuota íntegra del Impuesto⁴².

Para obtener la cuota líquida a pagar, todavía debe aplicarse sobre la cuota íntegra el importe de la bonificación, que cada Ayuntamiento establezca en su ordenanza fiscal dentro de otro tope legal fijado por el artículo 108.4 TR —en este caso el 95%— aunque exclusivamente sobre las transmisiones de terrenos y transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos de dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes⁴³.

Estamos ante una ecuación con demasiadas incógnitas: la primera, saber si el Ayuntamiento aplicará o no el Impuesto. La segunda, averiguar el valor catastral del suelo en el recibo del IBI del que no siempre se dispone. La tercera, sin duda la más peliaguda, fijar la base imponible, que aparte del problema del cálculo, tropieza con el interrogante de la determinación de los coeficientes aplicables. La cuarta, averiguar el tipo. Y si hubiese derecho a la bonificación prevista en el artículo 108.4 TR, todavía quedaría una nueva x: descubrir el porcentaje que ha de aplicarse cuyo tope legal es el 95%, y que varía en función del importe de su valor catastral.

A la vista de lo anterior, parece conveniente ilustrar las líneas anteriores con un sencillo supuesto de hecho, que expondré de forma absolutamente caricaturesca, solicitando por anticipado mil perdones por ello.

Supongamos, que Jonathan, soltero y residente en la capital de España, tras obtener el grado de Derecho y cursar dos costosos masters, halla por recomendación de un tío materno muy influyente y oráculo del clan familiar, un trabajo basura como falso autónomo en un despacho jurídico de tres al cuarto. Realizadas las oportunas consultas, decide iniciar una convivencia con Vanessa, su agraciada compañera sentimental. Ante la ausencia de recursos por parte de los jóvenes, la abnegada madre del muchacho, le dona un apartamento de cien metros cuadrados de superficie útil sito en la calle Claudio Coello de Madrid, que su madre adquiriera por herencia en su ya olvidada juventud. Durante el primer semestre de 2015 otorgan ante notario la correspondiente escritura pública a fin de obtener la bonificación del 99% en el ISD establecida por la normativa de la CAM. Después de abonar la cuota a su cargo, y al solicitar la inscripción de su titularidad en el Registro de la Propiedad número 1 de Madrid, recibe la nota de calificación del Sr. Registrador en la que consta el defecto de no haber acreditado su obligación de pago o presentación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, razón por la cual suspende la inscripción por defecto subsanable. Con la natural desolación, nos consulta sobre el importe de la cuota a satisfacer.

La primera incógnita es sencilla de despejar. El Impuesto se aplica en Madrid. La Ordenanza Fiscal vigente se aprobó el 20 de diciembre de 2001.

La segunda es fijar el valor catastral de la porción del terreno urbano sobre la que se sustenta el edificio que alberga el apartamento. Aquí se alza el primer obstáculo, pues no se dispone del recibo correspondiente a 2015, que no se recibirá hasta el mes de septiembre. Solo el Excmo. Ayuntamiento cuenta con el dato. Pero, a la vista de lo que está cayendo es muy probable que se mantenga el establecido para 2014.

Examinado el recibo, Jonathan comprueba estupefacto como el valor catastral del suelo asciende a 341.558,28 euros, que representa sobre el valor catastral total del apartamento, nada menos que el 87%.

Obtenido el valor del terreno a efectos del Impuesto, toca la determinación de su base imponible. Según el artículo 10.1 de la Ordenanza Fiscal citada, el Ayuntamiento se acogió al tope previsto en el artículo 107.4 TR, es decir el 3,7. Como la adquisición del apartamento por la donante, tuvo lugar hace más de veinte años se aplica el porcentaje de incremento máximo contenido en la escala recogida en la Ordenanza, es decir 60.

En consecuencia, la base imponible del Impuesto será la siguiente:

— $341.558,28 \times 0,6 = 204.934,97$ euros.

El tipo de gravamen establecido por el artículo 17 de la Ordenanza para este supuesto es del 29%, pues solamente se aplica el tope legal del 30% para aquellas transmisiones que no excedan de los cinco años.

Por lo tanto, la cuota íntegra del Impuesto será la siguiente:

- $204.934,97 \times 0,29 = 59.431,14$. (Es decir el 17,4% del valor catastral del suelo).

La cuota líquida a ingresar, en este caso coincide con la íntegra, al no resultar aplicable la bonificación del artículo 18 de la Ordenanza, circunscrita por imperativo legal a las adquisiciones a título lucrativo por causa de muerte.

Probablemente la reacción del muchacho sería la renuncia o reversión de la donación, de ser posible, y el estudio de una fórmula jurídica más indolora fiscalmente para acoger su cohabitación con la gentil Vanessa, como la del precario o la compraventa simulada. Si no, su progenitora debería apoquinar una segunda donación, de guita en esta ocasión, para permitir al vástago el abono de la cuota del Impuesto.

De este eutrapélico supuesto, se podrían sentar las siguientes conclusiones acerca del cálculo de la base:

- Se trata de una cuantificación objetiva. Remisión al apartado del hecho imponible.
- Las normas legales adolecen de una notable complejidad, en parte a causa de la autonomía que la legislación de Régimen Local otorga a los Ayuntamientos. Se trata de una regulación de máximos. Resulta indispensable la consulta de la ordenanza fiscal de cada ayuntamiento.
- Ante la dificultad liquidatoria, no resulta factible la utilización del sistema de autoliquidación pura y dura de la deuda tributaria, como sucede en casi todos los impuestos. La liquidación se suele realizar por el órgano gestor del Municipio, partiendo de los datos contenidos en la declaración del contribuyente por la que se aportan los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente (art. 110.1 TR) Como la Ley faculta a los Ayuntamientos para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo (art. 110.4 TR), la mayoría, como el de Madrid en el artículo 25 de su Ordenanza, optan por lo que LÓPEZ LEÓN denomina «autoliquidación asistida», consistente en la utilización de un aplicativo informático de gestión habilitado por el Ayuntamiento a los datos presentados por el contribuyente, conforme a los artículos 77 y 78 del Reglamento de Gestión e Inspección y Procedimientos Comunes, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio⁴⁴.

Antes de concluir este punto, debo hacerme eco de una sentencia que en su día levantó bastante polvareda. Se trata de la 00085/2012 dictada el 17 de abril de 2012 por el TSJ de Castilla-La Mancha. En esta sentencia se declara que la base imponible del Impuesto debe calcularse no en base al valor catastral del momento de la transmisión sino al vigente en el momento de adquisición del

terreno, al no ajustarse la norma legal al espíritu del Impuesto, pues lo que se estaría calculando sería el incremento del suelo en los años sucesivos y no el de los años pasados. Se trata de un camino intermedio para limitar la notoria injusticia producida en los últimos tiempos por la objetividad del cálculo de la base, pero que carece de todo apoyo normativo. Porque el criterio legal de cálculo es el que es. Simplemente lo que ocurre es que solo cuando se da el presupuesto del hecho imponible —la existencia de un incremento real de valor—, entran en funcionamiento estas normas de cuantificación.

VII. GESTIÓN DEL IMPUESTO, CON ESPECIAL REFERENCIA A LOS ASPECTOS NOTARIALES Y REGISTRALES

Ya anticipé que la gestión del Impuesto, regulada en el artículo 110 TR, parte de la declaración que el contribuyente debe presentar ante el Ayuntamiento respectivo, conteniendo los elementos imprescindibles para que su órgano gestor practique la correspondiente liquidación, y junto a ella el documento —por lo general una escritura pública— en que se hayan formalizado los actos jurídicos o contratos que originan la imposición (art. 110.3). O la autoliquidación «asistida», cuando esté prevista. Lo cierto es que cada vez son más los Ayuntamientos que ejercen esta facultad legal, implementando su presentación telemática, como los de Madrid y Barcelona. El plazo de presentación para los actos *inter vivos* es de 30 días hábiles, sin distinguir entre los de título oneroso y lucrativo; mientras que en los *mortis causa*, en paralelo con la normativa del ISD, son seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, lo cual es debido a la larga duración que a veces acarrearán las operaciones particionales.

Con el fin de facilitar el control sobre los actos sujetos al Impuesto, y en consecuencia asegurar la efectividad de su cumplimiento, el TR contempla unas obligaciones de comunicación al Ayuntamiento de los actos sujetos en los mismos plazos vistos para los contribuyentes por parte del donante o la persona que haya constituido o transmitido el derecho real en los actos a título lucrativo, y del adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real, en los negocios a título oneroso (art. 110.6 TR). En opinión de LÓPEZ LEÓN, salvo previsión en contrario de la Ordenanza, esta declaración no se halla sujeta a formalidad alguna, y aunque nada diga el precepto, sobraría en caso de sustitución⁴⁵.

Más importante a efectos prácticos es el deber de colaboración impuesto al colectivo notarial por el artículo 110.7 TR. Este precepto lo concreta en tres obligaciones distintas, al margen del genérico de colaboración previsto en el artículo 93.4 LGT:

- Incluir en los índices de periodicidad trimestral —actualmente quincenal— relación de todos los documentos autorizados y privados cuyas fir-

mas hayan legitimado durante el periodo anterior que contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible del Impuesto, con excepción de los de última voluntad. Tales índices actualmente son informatizados y el acceso por parte de los Ayuntamientos se efectúa ante la plataforma telemática del Consejo General del Notariado (CGN) gestionado por ANCERT (Agencia Notarial de Certificación), de acuerdo con la delegación del Ministerio de Justicia prevista en el artículo 7.2 del Real Decreto 1643/2000, de 22 de septiembre⁴⁶.

- Hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles transmitidos. Medida establecida en orden a facilitar la explotación de la información suministrada en este y otros impuestos.
- Advertir expresamente a los obligados, dentro del propio instrumento autorizado, de su deber de presentar en plazo la declaración al ayuntamiento, y de la responsabilidad en la que incurren caso de no hacerlo.

Con razón llama la atención a MOCHÓN el amplio número de personas obligadas a comunicar a los ayuntamientos la realización del hecho imponible del Impuesto: los sujetos pasivos, los contratantes que no lo sean, y los notarios que autoricen los negocios jurídicos sujetos⁴⁷. Tal vez la explicación sea la falta de afección del inmueble a la obligación de pago, que se ha dado históricamente en el Impuesto, y que actualmente subsiste en el IBI.

Una importante vuelta de tuerca de esta obligación se produjo con la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, cuya Disposición final cuarta introdujo el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria, a cuyo tenor «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, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración del Impuesto, o la comunicación a que se refiere el artículo 110.6.b) TR».

Es decir, que a partir de 2013 se ha reimplantado el cierre registral, pues la medida no es nueva en la historia del Impuesto. Resulta significativo que incluso la doctrina tributarista se muestra en contra de medida tan radical, propugnando que se sustituya por un sistema de información en tiempo real entre los Registros de la Propiedad, la AEAT y otros entes públicos con competencias equivalentes⁴⁸. Aunque parece ser que esta interconexión en tiempo real todavía no es posible técnicamente.

En orden a facilitar esta obligación, impidiendo el cierre registral, el CGN suscribió el 4 de abril de 2013 un acuerdo con la FEMP, potenciando la información electrónica suministrada para facilitar la liquidación por el Ayuntamiento de la cuota del Impuesto, aparte de convenios puntuales con distintos entes locales para la remisión telemática de autoliquidaciones⁴⁹.

Durante la vigencia del cierre registral, a la hora de la inscripción, se han producido ciertas incidencias con las calificaciones de los registradores de la propiedad de documentos que pretendían la inscripción y el valor de los justificantes electrónicos de las obligaciones de comunicación citadas. La doctrina sentada al respecto por el Centro Directivo es muy estricta⁵⁰.

Por supuesto, que en caso de incumplimiento de la obligación del contribuyente, el Ayuntamiento puede y debe actuar de oficio, con o sin denuncia, iniciando los procedimientos previstos con carácter general por la normativa fiscal para la debida regularización de las situaciones tributarias, como los de verificación de datos y comprobación limitada.

A continuación de la notificación de la liquidación practicada por el Ayuntamiento, o la autoliquidación en su caso, surge para los contribuyentes la obligación de pagar el Impuesto en los plazos establecidos por el artículo 62.2 LGT. En caso de incumplimiento, serán exigibles los correspondientes recargos, pudiendo iniciarse el procedimiento de apremio.

Contra estas liquidaciones, cabrá la interposición de los correspondientes recursos: el de reposición ante el Ayuntamiento, o el económico-administrativo en el ámbito administrativo, según la población del municipio, en el plazo de un mes desde la notificación (art. 108 LBRL). Y en caso de inadmisión o desestimación, el Recurso contencioso-administrativo, ante los Juzgados de lo contencioso-administrativo, con competencia exclusiva en materia local, dentro del plazo de dos meses [art. 8.1.b) LJCA].

Como en cualquier tributo, los Ayuntamientos pueden desarrollar actividades de inspección para investigar y comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones establecidas por la normativa del Impuesto en tanto este no haya prescrito, y regularizar en su caso los supuestos que no ajusten a la Ley⁵¹.

VIII. PERSPECTIVAS DE FUTURO

El futuro del Impuesto, como el de tantas otras cosas en el momento actual, aparece muy difuso. El escenario sobre el que se desenvuelve es sumamente complicado. Su brusca deslegitimación fruto de la crisis económica, su supuesta inconstitucionalidad, sus recurrentes deficiencias técnicas, el derrumbe del sector inmobiliario, las acuciantes necesidades financieras de los Ayuntamientos y su obligación legal de sanear las cuentas, su doble imposición —o si se quiere— superposición con otros tributos, las desigualdades de tributación en los diferentes territorios —en especial algunos forales—, y las incertidumbres políticas que hacen presagiar una nueva y muy diferente correlación de fuerzas de cara a las próximas elecciones constituyen un agobiante inventario de problemas que dificulta enormemente el pronóstico. Sin embargo, todo apunta a que tiene mucho más pasado que futuro.

En principio, no consta la existencia de ningún borrador o anteproyecto oficial que se plantee una reforma en profundidad o la supresión del Impuesto⁵².

Por parte de los especialistas en imposición local, se han barajado dos grandes alternativas al respecto:

Mantenimiento del Impuesto, aunque reformando su estructura con objeto de dotarle de una mayor consistencia técnica que elimine sus componentes de arbitrariedad y efectos perversos, tratando de aproximarlos a la realidad. Esta es, sin duda, la propuesta dominante.

SUÁREZ PANDIELLO, contempla al respecto dos hipótesis:

- Que el tributo conserve su actual configuración, aunque tratando de limar sus aristas más duras. En este sentido, propone recuperar las dos valoraciones de adquisición y enajenación del terreno.
- Ampliar su hecho imponible, comprendiendo no solo el terreno sino el inmueble entero, con integración en este caso en IRPF e ISD para evitar la doble imposición, y gravando siempre valores reales⁵³. LAGO y MARTÍNEZ VÁZQUEZ comparten esta tesis⁵⁴.

En un terreno similar se mueve la alternativa formulada por la comisión de expertos del Ayuntamiento de Madrid, cuando propone gravar el valor real de enajenación del terreno, aunque con unos tipos inferiores a los vigentes para atenuar los problemas de doble imposición⁵⁵.

La otra línea de actuación pasa por la supresión del Impuesto, integrándolo en otra figura que, aunque sea parcialmente, grave el mismo hecho imponible, con lo cual desaparecerían todos los problemas de doble imposición y también las graves deficiencias técnicas que lo han venido lastrando desde su origen. La propuesta apunta justamente a uno de los tributos esenciales del sistema, y dotado de gran rigor técnico, especialmente en el gravamen de los incrementos patrimoniales: el IRPF.

El problema principal que plantea esta hipótesis es la precaria situación financiera que actualmente atraviesan los Municipios, y la consiguiente pérdida de recaudación que supondría, pues recordemos que, aunque anteriormente la calificué de discreta, lo cierto es que en el ejercicio 2012, este tributo recaudó más de 1.506 millones de euros, que representaron casi el 2,71% del total de los ingresos municipales. Por supuesto que se podría compensar con una mayor participación municipal en los ingresos estatales vía transferencias, pero expulsar del ámbito local una figura tan arraigada con casi un siglo de trayectoria no parece la mejor solución desde el punto de vista político por el principio de corresponsabilidad fiscal y el derecho a la autonomía municipal garantizado por el artículo 140 CE.

Por el contrario, la solución más acertada sería su integración en el IBI. Las razones que avalan esta solución serían las siguientes:

1.^a Esta alternativa supone su mantenimiento en el ámbito de la imposición local.

2.^a El IBI es la figura nuclear de la imposición municipal desde el punto de vista recaudatorio, y el tributo decano de nuestro sistema tributario, aunque la fijación de sus valores catastrales tampoco esté exenta de problemas⁵⁶.

3.^a Se trata de un tributo respetado por los contribuyentes y con una técnica más depurada, en cuya potenciación coinciden todos los especialistas en haciendas locales.

4.^a Su carácter periódico lo hace más asumible e imperceptible que el Impuesto.

5.^a El IBI ya se encuentra estrechamente vinculado al Impuesto, precisamente por su sistema para calcular la base imponible. Con la actualización de dichos valores se gravaría anualmente en el IBI el incremento que ahora se paga de golpe, y el Impuesto sobraría.

Y 6.^a Puestos a soñar, si la compensación recaudatoria se efectuase vía actualización de valores catastrales más que de tipos —que se deberían reducir—, y casi se homologasen con los de mercado, se resolvería, ¡por fin!, el secular problema de la valoración de los inmuebles en ISD e ITP con el rosario de costosas valoraciones y la abundante litigiosidad que acarrea. El objetivo resultaría viable, tanto por los medios personales y materiales con que actualmente cuenta el Catastro Inmobiliario, como por los efectos de la crisis económica que han provocado de forma automática una notable aproximación de los valores catastrales a los reales, antes demasiado distantes. Luego el principal reto que plantea esta propuesta sería evitar la petrificación de los valores catastrales, como ha solido suceder en la larga historia del IBI. A tal fin las valoraciones habrían de ser continuas, flexibles y lo más ajustadas posible a la realidad.

Esta parece la alternativa técnicamente más deseable. Prolongar contra viento y marea la vida del Impuesto como propone la mayoría de los especialistas, después de haber quedado tan en evidencia por el doloroso impacto de la crisis, no parece una buena solución ni tan siquiera desde el punto de vista político.

IX. BREVES CONCLUSIONES

Finalizaré el artículo con unas breves conclusiones:

I. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo casi centenario enclavado en nuestro sistema fiscal municipal, que aunque en su larga historia había pasado casi desapercibido, con la actual crisis económica ha cobrado un gran protagonismo, reclamando la atención de estudiosos, Defensor del Pueblo y medios de comunicación.

II. Es un impuesto que ha adolecido históricamente de graves deficiencias técnicas, la principal de las cuales es permitir su aplicación aunque no exista un incremento de valor real ante su sistema objetivo de cuantificación, lo cual es repudiado por amplios sectores jurisprudenciales y doctrinales. También hay que destacar el efecto de su doble imposición con otros tributos estatales, autonómicos y locales.

III. Su cuantificación, aparte de objetiva, resulta harto complicada, como se ha visto con un sencillo supuesto práctico.

IV. Cuenta con unas perspectivas de futuro realmente inciertas. La solución más acertada pasa por su integración en el IBI, siempre que se actualicen los valores catastrales, impidiendo así su tradicional petrificación.

ÍNDICE DE RESOLUCIONES CITADAS EN EL ARTÍCULO

- STJUE de 9 de marzo de 1999. Centros
- STJUE de 21 de febrero de 2006. Halifax y otros
- STJUE de 5 de julio de 2007. Kafoer
- STJUE de 10 de noviembre de 2011. Foggia
- STJUE de 16 de enero de 2014
- STJUE de 3 de septiembre de 2014
- STC 221/1992, de 11 de diciembre
- STC 86/1993, de 7 de junio
- STC 19/2012, de 15 de febrero
- STS de 16 de febrero de 1959
- STS de 22 de octubre de 1962
- STS de 2 de marzo de 1979
- STS de 13 de marzo de 1987
- STS de 25 de noviembre de 1991
- STS de 23 de enero de 1992
- STS de 9 de octubre de 1992
- STS de 8 de abril de 1994
- STS de 16 de junio de 2000
- STS de 13 de mayo de 2010
- STS de 7 de abril de 2011
- STS de 25 de noviembre de 2011
- STS de 8 de marzo de 2012
- STS de 24 de mayo de 2012
- STS de 25 de noviembre de 2014
- STS de 27 de noviembre de 2014
- STSJ de la Comunidad Valenciana 520/1997, de 26 de mayo
- STSJ de Castilla-La Mancha 797/1999, de 3 de septiembre

- STSJ de Islas Canarias 91/2001, de 12 de enero
- STSJ de Castilla-La Mancha 85/2012, de 17 de abril
- STSJ de Cataluña 305, 312, 478, 505, 553, 848, 900 y 925/2012 y 805/2013 de 18 de julio
- RDGRN de 8 de julio de 2013
- RDGRN de 28 de agosto de 2013
- RDGRN de 7 de diciembre de 2013
- RDGRN de 21 de enero de 2014
- RDGRN de 30 de enero de 2014
- RDGRN de 11 de junio de 2014
- RDGRN de 3 de octubre de 2014
- RDGRN de 10 de octubre de 2014

CONSULTA/INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 18 DE DICIEMBRE DE 2012.

- V0153-14 de 23 de enero

BIBLIOGRAFÍA

- CASANA MERINO, F. (1994). *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Madrid. Marcial Pons.
- CAYÓN GALIARDO, A. (1981). Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalías y la Reforma de las Haciendas Locales de 1975. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 31, 481-503.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2013). Pérdida de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica. *Tributos Locales*, núm. 111, 11-40.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J. (2014). La Plusvalía municipal, un zombi tributario. *Escritura pública*, núm. 89, 50.
- LAGARES CALVO, M. y otros (2014). *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. Informe*. Madrid. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- LÓPEZ LEÓN, J. (2011). *Gestión e Inspección del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Madrid. La Ley. Grupo Wolters Kluwer/ El Consultor de los Ayuntamientos.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, J. (2013). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. Tecnos.
- MONER, F. (2014) ¿Qué es y qué está pasando en la plusvalía municipal? Un tributo controvertido. *Escritura Pública*, núm. 89, 51.
- MORENO SERRANO, B. (2012). *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico*. Madrid. La Ley Grupo Wolters Kluwer - El Consultor de los Ayuntamientos.

- MOROTE MENDOZA, J. (2013). La plusvalía municipal, un impuesto cuestionado. *El Notario del Siglo XXI*, núm. 58, pp. 158-160.
- MUÑOZ MACHADO, S. (2006). *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General. Tomo II. El Ordenamiento Jurídico*. Madrid. Iustel.
- PÉREZ-ARDÁ y LÓPEZ DE VALDIVIESO, S. (1985). *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. Plusvalía*. Pamplona. Aranzadi.
- SUÁREZ PANDIELLO, J., BOSCH ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A. (2008). *La financiación local en España: radiografía del presente y perspectivas de futuro*. Disponible en <http://www.femp.es>. Áreas temáticas. Haciendas y Financiación Local. Publicaciones.
- ZEJALVO MARTÍN, J. (2013). ¿Cabe exigir Plusvalía Municipal cuando ha disminuido el valor real de los bienes transmitidos? Disponible en <http://www.notarios y registradores.com>.
- ZÚÑIGA, A. El futuro de la plusvalía municipal. *Escritura Pública*, núm. 89, 48-49.

NOTAS

¹ Artículo 123 del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, posteriormente convertido en la Ley 18/2014, de 15 de octubre de Aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Este precepto modifica el artículo 105.1 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que contiene la vigente regulación del Impuesto en sus artículos 104 y siguientes, que pasará desde ahora a mentar como TR. También debo mencionar varias normas estatales recientes con el denominador común de liberar a ciertas personas jurídicas de las garras del Impuesto. Las iré desgranando a lo largo de la exposición. En el Territorio Histórico de Guipúzcoa, también se reformó la regulación de las daciones en pago de viviendas en el mismo sentido que el Real Decreto-ley 6/2012 de 9 de marzo, con una técnica diferente, como expondré al estudiar el sujeto pasivo.

² Solamente en el ámbito notarial se pueden citar los siguientes artículos sobre la cuestión: MOROTE MENDOZA, J. (2013). La «plusvalía municipal», un impuesto cuestionado. *El Notario del Siglo XXI*, núm. 58, 158-160; ZÚÑIGA, A. (2014). El futuro de la plusvalía municipal. *Escritura Pública*, núm. 89, 48-49. JUÁREZ GONZÁLEZ, J. (2014): La plusvalía municipal, un zombi tributario. Id., 50 y MÓNER, F. (2014). ¿Qué es y qué está pasando con la plusvalía municipal? Un tributo controvertido. Id, 51.

³ Se trata, entre otras varias, de las resoluciones de 3 y 10 de octubre de 2014, que se comentarán en la parte final de este artículo, y que curiosamente tienen su origen en escrituras otorgadas ante uno de los notarios citados en la nota anterior.

⁴ Dato procedente de la tesis doctoral de CASANA MERINO, F. (1994). *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Madrid, Marcial Pons. 17 y sigs., basado en las monografías anteriores de Rodríguez Moro y Silván.

⁵ CASANA MERINO, F., Y RODRÍGUEZ-ARDÁ y LÓPEZ DE VALDIVIESO, S. (1985) *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. Plusvalía*. Pamplona. Aranzadi. 21 y sigs.

⁶ La opinión doctrinal mayoritaria sobre la independencia de ambas figuras tributarias fue posteriormente refrendada por la jurisprudencia dictada en aplicación de la posterior Ley de Bases de Régimen Local de 1945 de la que más adelante daré noticia, a través de las sentencias del TS de 16 de febrero de 1959, 22 de octubre de 1962 y 2 de marzo de 1979, citadas por PÉREZ-ARDÁ y LÓPEZ DE VALDIVIESO, 67, en las que se declara paladinamente que se trata de dos exacciones diferentes, gravándose en la Tasa, el incremento de valor por la mera

tenencia de la cosa en el plazo decenal previsto en la Ley de Régimen Local, y en el arbitrio de plusvalía el aumento de valor existente en el momento de la enajenación. De ahí que el antiguo Reglamento de Haciendas Locales estableciese en su artículo 118 que las entidades sujetas a la tasa de equivalencia lo estarían también al arbitrio de plusvalía.

⁷ Id. 255.

⁸ Id. 316 y sigs.

⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A.: Prólogo a PÉREZ-ARDÁ. 3. CAYÓN GALIARDO, A. (1981). Reflexiones sobre el Impuesto Municipal de Plusvalías y las reforma de las Haciendas Locales de 1975. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 31, 481-503.

¹⁰ Esta discriminación territorial en el ISD, ya fue declarada contraria al Derecho Comunitario en relación con los no residentes en la reciente sentencia del TJUE de cuatro de septiembre de 2014, y que se ha eliminado en una de las leyes que han entrado en vigor en enero de 2015 para aplicarles la normativa autonómica que procediese, mucho más favorable que la estatal que apenas contempla bonificaciones. Ya existen reacciones doctrinales a esta nueva Ley, como JUÁREZ GONZÁLES, J. (2014). El Impuesto de Sucesiones y Donaciones tras la sentencia del TJUE de 3/09/14, *El Notario del Siglo XXI*, núm 58. 170-173. Semejante discriminación preocupaba seriamente a los responsables de nuestra política fiscal. Y de hecho, el Informe redactado por la Comisión presidida por el Profesor Lagares, sirvió de base a la reforma tributaria que entró en vigor el 2015, LAGARES CALVO, M. y otros (2014). *Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español. Informe*. Madrid. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. 253, recomendaba en sus propuestas 58, 59 y 60, el establecimiento en todo el territorio nacional de tres tipos: uno mínimo, en torno al 4 o 5%, para las transmisiones entre cónyuges y parientes próximos; otro medio, alrededor del 7 u 8% hasta el tercer grado; y un tercero elevado, entre el 10 y 11%, para los demás. Tal propuesta, que implicaba una penalización para los parientes próximos, supondría un considerable incremento recaudatorio por tratarse de los actos más numerosos, aunque primase a los demás, que en algún caso puntual con la normativa actual podrían llegar a tributar a tipos superiores al 81%. Sin embargo, este aspecto de la reforma, que provocó cierto efecto anuncio precipitando una oleada de donaciones, se ha aplazado para mejor ocasión.

¹¹ Ver al respecto: MUÑOZ MACHADO, S. (2006). *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General. Tomo II. El Ordenamiento Jurídico*. Madrid. Iustel. Entre las monografías, se pueden citar las de BLASCO DÍAZ, J. L. (2001). *Ordenanza Municipal y Ley*. Madrid. Marcial Pons. Y EMBID IRUJO, A. (1978). *Ordenanzas y Reglamentos Municipales en el Derecho Español* Madrid. IEAL.

¹² MARTÍN QUERALT, J. y otros (2013). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. Tecnos. 747.

¹³ Id. 73.

¹⁴ Id. 74.

¹⁵ De todas formas, la apreciación que de este presupuesto constitucional ha venido efectuando el TC es más bien global referido a la totalidad del sistema, más que a cada figura particular. Si bien últimamente se advierte la tendencia contraria, debiéndose proyectar el principio de capacidad económica sobre cada uno de los tributos que integran el sistema, al contrario de lo que sucede con la progresividad. La sentencia 19/2012, de 15 de febrero así lo pone de manifiesto. MARTÍN QUERALT, J. 118.

¹⁶ Datos extraídos de la publicación de la Secretaría de Estado de Administraciones Públicas. Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local: (2014). *Haciendas locales en Cifras 2012*. Pp. 39-42. Disponible en <http://www.minhap.gob.es>.

¹⁷ MORENO SERRANO, B. (2011). *Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Aspectos más relevantes de su régimen jurídico*. Madrid. La Ley Grupo Wolters Kluwer - El Consultor de los Ayuntamientos, pp. 171 y sigs. Cita una serie de autores que defienden la misma tesis, como POVEDA BLANCO, ESEVERRI, ORÓN MORATAL, ÓRTIZ CALLE, VEGA BORREGO Y ZORNOZA PÉREZ, GARCÍA MARTÍNEZ, GONZÁLEZ CUÉLLAR, MARÍN BARNUEVO, PLAZA VÁZQUEZ y VILLASVERDE GÓMEZ.

¹⁸ Así lo apunta JUÁREZ GONZÁLEZ, J.

¹⁹ CASANA MERINO, F., pp. 125 y sigs.

²⁰ RUBIO DE URQUÍA, J. I. y ARNAL SURIA, S. (1989) *Ley reguladora de las Haciendas Locales* Madrid. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, 386-387, citado por Beatriz MONTERO.

²¹ MORENO SERRANO, B. 173.

²² CHICO DE LA CÁMARA, P. (2013) Pérdida de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica». *Tributos Locales*, núm. 111, pp. 11-40.

²³ Id. 175-176.

²⁴ ZEJALVO MARTÍN, J. (2013). ¿Cabe exigir Plusvalía municipal cuando ha disminuido el valor real de los bienes transmitidos? Disponible en <http://www.notariosyregistradores.com/>

²⁵ Morote Mendoza, J. 160.

²⁶ SUÁREZ PANDIELLO, J., BOSCH, ROCA, N., PEDRAJA CHAPARRO, F., RUBIO, J. J. y UTRILLA DE LA HOZ, A. (2008). *La financiación local en España: radiografía del presente y perspectivas de futuro*. Disponible en <http://www.femp.es>. Áreas temáticas. Haciendas y Financiación Local. Publicaciones. 297.

²⁷ *Vid.*, la reciente resolución de la DGRN de 10 de octubre de 2014, que contempla un supuesto sumamente dudoso de naturaleza rústica del terreno, sobre todo a la vista de lo dispuesto en el artículo 7.2.d) del TR de la Ley del Catastro, lo que inclina al Centro Directivo a seguir su doctrina tradicional, de que sea el Municipio y no el registrador, en este caso la Registradora, quien determine la posible no sujeción al Impuesto.

²⁸ MORENO SERRANO, B., p. 94.

²⁹ SUÁREZ PANDIELLO J. y otros. pp. 297-298.

³⁰ CASANA MERINO, F. pp. 41-42. Y MORENO SERRANO, B. pp. 78 y sigs.

³¹ CASANA MERINO, F. pp. 51-52. MORENO SERRANO, B. p. 85.

³² *Vid.*, sentencias del TS de 7 de abril de 2011, 8 de marzo de 2012, 24 de mayo de 2012 y 27 de octubre de 2014. Y del TJUE 9 de marzo de 1999, Centros; 21 de febrero de 2006, Halifax y otros; 5 de julio de 2007, Kafoer; y 10 de noviembre de 2011, Foggia.

³³ El artículo Primero Noventa y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF en su disposición transitoria 19.ª 2.b), estableciendo el no devengo del Impuesto, en las adjudicaciones a los socios de determinadas sociedades civiles de inmuebles de los que estas fueran titulares, difiriéndose a su transmisión como en el régimen fiscal especial de las fusiones.

³⁴ CASANA MERINO, F. 110.

³⁵ Sin embargo, en el Derecho Foral Navarro, subsiste la figura del sustituto en las transmisiones a título oneroso por parte del adquirente [art. 174.1.b) de la Ley Foral 2/1995], salvo que goce de exención subjetiva. Las Juntas Generales de Guipúzcoa en la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, anticipándose por unos días al Real Decreto-ley 6/2012 de 9 de marzo, considera en su artículo 34 sustitutos a las entidades adquirentes en los casos de desahucios y daciones en pago, cuya procedencia técnica se comenta por sí sola. Exención versus cambio de sujeto pasivo, con castigo para la Banca incluido. En la normativa estatal, afortunadamente se enmendó el yerro probablemente por la última consecuencia, transformándose como expuse anteriormente en una exención subjetiva.

³⁶ En su sentencia de 16 de junio de 2000 (citada por MORENO SERRANO, B. 147), el TS limitó la exención de la Iglesia a la transmisión de aquellos bienes afectados a fines religiosos o de asistencia social.

³⁷ Sobre todo Fernando PÉREZ-ROYO.

³⁸ Sentencias de 13 de marzo de 1987, 8 de abril de 1994 y 13 de mayo de 2010.

³⁹ MONER, F., desde la perspectiva del Derecho de Consumo, critica la práctica anterior respaldada por cierta jurisprudencia menor, por basarse en una concepción excesivamente liberal de las obligaciones. Pero lo cierto es que la jurisprudencia más reciente ha refrendado firmemente el carácter abusivo de estas cláusulas. Tanto el TS en su sentencia de 25 de noviembre de 2011, como el TJUE en la de 16 de enero de 2014 —respondiendo a una

cuestión prejudicial planteada por la AP de Oviedo— sostienen tal doctrina. En cuanto al aspecto registral, también es interesante mencionar la amplitud que la jurisprudencia ha otorgado últimamente a la calificación de los registradores de la propiedad en relación con estas cláusulas, sin necesidad de ningún pronunciamiento judicial previo al respecto.

⁴⁰ En las capitales de provincia, estos coeficientes oscilan entre el tope legal y el 2,03 y 2,26 aplicables en Cáceres. Datos tomados de MORENO SERRANO, B. pp. 489-491.

⁴¹ *Vid.*, LÓPEZ LEÓN, J. (2011). *Gestión e Inspección del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Madrid. La Ley Grupo Wolters Kluwer. El Consultor de los Ayuntamientos, pp. 128-132.

⁴² Los tipos de gravamen más bajos contenidos en las Ordenanzas Fiscales de las capitales de Provincia, son el 16,73% del último tramo en Tarragona; y el 17,33 de A Coruña, este último aplicable a los cuatro tramos. En territorio foral, los tipos son más bajos, pues existen topes inferiores al de territorio común (20% en Navarra y 10% en Guipúzcoa. Arts. 176.2 de la Ley Foral 2/1995 de 10 de marzo y 5.1 de la Norma Foral 16/1989 de 5 de julio, respectivamente. En Vizcaya y Álava rige el mismo tope que en territorio común).

⁴³ En la Ordenanza Fiscal de Madrid, aprobada el 20 de diciembre de 2001, modificada en este punto con efectos 1 de julio de 2014, su artículo 18.1 circunscribe el 95% de bonificación a los casos en que el valor catastral del suelo no supere los 60.000 euros. Si excede de 138.000 euros, solamente se aplicará el 15%. En los tramos intermedios los porcentajes son el 50% (en el tramo comprendido entre 100.000 y 138.000 euros, y 75% entre 60.000 y 100.000 euros).

⁴⁴ LÓPEZ LEÓN, J. pp. 195-196.

⁴⁵ *Id.*, 248.

⁴⁶ LÓPEZ LEÓN, J., 249, se pregunta si la obligación personal de comunicar el hecho imponible por parte de los notarios ha pasado desde el Real Decreto de 2000 a los Colegios Notariales, y sobre todo quien asume la responsabilidad en caso de incumplimiento. La primera cuestión es más que dudosa, debido al principio constitucional de jerarquía normativa. En cuanto a la segunda, la responsabilidad en caso de incumplimiento debe pesar sobre los notarios, tanto por ser los obligados legalmente a realizar la comunicación como por ser los concededores de la operación sujeta al Impuesto. Los Colegios solo deberían responder del correcto funcionamiento de la plataforma informática montada para la transmisión de los datos a los Ayuntamientos, porque la ratio de la norma fue asegurar la eficacia de la obligación legal. El citado autor, tras reconocer que los nuevos índices representan un gran avance, también se hace eco sus carencias como la falta de consignación de la transmisión anterior, lo que facilitaría considerablemente la propuesta de liquidación por parte de los órganos municipales de gestión. Esta crítica trató de resolverse en 2013 con el Acuerdo del CGN con la FEMP que más adelante reseño.

⁴⁷ MOCHÓN LÓPEZ, L. (2001). *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: una aproximación al concepto de valor catastral*. Granada. Comares, 315. Citado por MORENO SERRANO, B.

⁴⁸ LAGARES, 270. Las consideraciones anteriores, plasmadas en la Propuesta 66, se refieren al ITP, tributo en el que se ha mantenido desde tiempo ha el cierre registral en tanto no se acredite el pago, prescripción, exención o no sujeción.

⁴⁹ LÓPEZ LEÓN, J., 217. Se hace eco de los acuerdos de colaboración suscritos entre Ancert y la Diputación y Ayuntamiento de Barcelona, y el Ayuntamiento de Zaragoza. A estos acuerdos han seguido otros posteriores, aunque el sistema no se haya generalizado. No faltan autores, como MORENO SERRANO, B. 306-307, que se muestran partidarios de cerrar convenios con los Colegios de Registradores de la Propiedad y de Gestores Administrativos para acopiar y depurar información. Aunque tal propuesta parece más que excesiva.

⁵⁰ Así las Resoluciones de 8 de julio de 2013: 28 de agosto de 2013, que aunque considera lícito el Acuerdo entre el CGN y la FEMP, lo declara insuficiente para levantar el cierre registral, pues ninguna de las partes es Administración Tributaria, y nunca podría vincular a terceros. La de 7 de diciembre de 2013, que estima insuficiente el justificante electrónico,

pues no acredita la recepción del documento. En la misma línea se encuentran las resoluciones de 21 y 30 de enero, 11 de junio y 3 de octubre de 2014, que justifica en caso de duda del registrador sobre la sujeción al Impuesto, que no inscriba hasta disponer de la nota del ente municipal sobre la no sujeción, exención, pago o prescripción del Impuesto. Dicho criterio es ratificado por la ya citada resolución de 10 de octubre de 2014, que además de abordar el supuesto ya estudiado de la difícil delimitación entre terrenos rústicos y urbanos; resuelve en sentido negativo la cuestión de si en las transmisiones a título lucrativo es o no posible eludir el cierre registral acreditando la simple comunicación al Ayuntamiento, en vez de la liquidación del Impuesto. La razón sería la medida excepcional del alzamiento del cierre registral concedido al adquirente en las transmisiones onerosas del artículo 110.6.b).

⁵¹ Un amplísimo y minucioso estudio de esta cuestión procedimental, con inclusión de modelos sobre los documentos que recojan estas actuaciones, se contiene en LÓPEZ LEÓN, J., pp. 287-384.

⁵² Por ejemplo, el ya mencionado Informe Lagares en el que se inspiró la reforma fiscal limitada vigente desde enero de 2015 no se ocupó en absoluto de este tributo.

⁵³ SUÁREZ PANDIELLO, J., p. 297.

⁵⁴ LAGOS PEÑA, S. y MARTÍNEZ VÁZQUEZ, J. (2014). La política tributaria y las Corporaciones Locales: elementos de análisis y discusión. *Papeles de Economía Española*, núm. 139, pp. 121-122.

⁵⁵ Beatriz MORENO. 332.

⁵⁶ *Vid.*, las recientes sentencias del TS de 20, y 27 (4192 y 4520/2012) de noviembre de 2014, que resuelven diversas controversias derivadas de la fijación del valor catastral.

*(Trabajo recibido el 26-12-2014 y aceptado
para su publicación el 5-1-2015)*