

DICTÁMENES Y NOTAS

El nuevo supuesto de no sujeción al
IIVTNU relativo a los hijos y sujetos
dependientes de mujeres fallecidas por
violencia de género: análisis crítico y
propuesta de reformulación

*The new case of non-subjection to the
Spanish Tax on the Increase in Value
of Urban Land related to children and
dependents of women deceased due to
gender-based violence: critical analysis
and proposal for its reformulation*

por

IRENE ROVIRA FERRER

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya*

RESUMEN: La Ley Orgánica 2/2022, de 21 de marzo, de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género, introdujo un nuevo supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Concretamente, este es relativo a las transmisiones lucrativas de la propiedad sobre los referidos terrenos, o las transmisiones o constituciones de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre los mismos, en beneficio de las hijas, hijos, menores o personas con discapacidad dependientes de mujeres fallecidas como consecuencia de

violencia contra la mujer, siempre que traigan causa de su defunción. Dada su actualidad, su carácter inédito y la importante incertidumbre que puede plantear, el principal objetivo del presente artículo es el de realizar un análisis crítico de sus características y de su aplicación, destacando los muchos aspectos que, desde un punto de vista jurídico, pueden resultar cuestionables (incluso de índole constitucional) y la ineficacia a la que puede quedar sometido (considerando, además, los últimos pronunciamientos administrativos y judiciales sobre cuestiones directamente relacionadas). Asimismo, con el fin de resolver los principales problemas detectados, su análisis se acompañará de una serie de propuestas para su reformulación.

ABSTRACT: The Organic Law 2/2022, of March 21, on the improvement of the protection of orphaned individuals who are victims of gender-based violence, introduced a new case of non-subjection to the Tax on the Increase in Value of Urban Land. Specifically, it refers to lucrative transmissions of property or any real right of enjoyment, restrictive of ownership, over such lands to daughters, sons, or dependent individuals of women who have died as a result of gender-based violence, particularly when such transfers are consequence of their death. Given its actuality, unprecedented nature, and the significant uncertainty it may pose, the main objective of this article is to conduct a critical analysis of its characteristics and application. This analysis will address numerous aspects that, from a legal standpoint, may be questionable (including potential constitutional issues), as well as the inefficacy that its application may generate (taking into account the latest pronouncements on directly related issues). Furthermore, following the examination of the main identified problems, a proposal for its reformulation will be presented in order to achieve their resolution.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. No sujeción. Violencia contra la mujer. Violencia de género.

KEY WORDS: *Tax on the Increase in Value of Urban Land. Non-subjection. Violence against women. Gender-based violence.*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. LA PROCEDENCIA DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO ESPECIAL A LOS HIJOS Y SUJETOS DEPENDIENTES DE LAS MUJERES FALLECIDAS POR VIOLENCIA CONTRA LA MUJER.—III. LA CUESTIONABLE NATURALEZA DE SU CONFIGURACIÓN EN TANTO QUE SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN.—IV. PRECISIONES Y ASPECTOS CUESTIONABLES DE LAS PERSONAS QUE GENERAN EL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN. IV.1. EL CONCEPTO DE “VIOLENCIA CONTRA LA

MUJER”. IV.2. LA NECESIDAD DE QUE LA VÍCTIMA SEA UNA MUJER Y LA VIOLENCIA SE EJERZA POR UN HOMBRE, CON LA INCLUSIÓN, EN AMBOS CASOS, DE LAS PERSONAS TRANSEXUALES. IV.3. LA NECESIDAD DE QUE LA VIOLENCIA SE EJERZA EN EL SENO DE UNA RELACIÓN AFECTIVA (INCLUIDAS LAS PARALELAS), CON LA EXCLUSIÓN DE LAS HOMOSEXUALES. IV.4. LA NECESIDAD DE QUE EL FALLECIMIENTO HAYA SIDO CONSECUENCIA DE VIOLENCIA CONTRA LA MUJER. IV.5. LAS DIFICULTADES DE PRUEBA E INCLUSO CERTEZA QUE SE PUEDEN PLANTEAR. IV.6. LAS POTENCIALES DISCRIMINACIONES QUE PUEDEN DERIVAR DE TALES PREVISIONES.—V. PRECISIONES Y ASPECTOS CUESTIONABLES DE LAS PERSONAS BENEFICIARIAS DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN.—VI. LAS PLUSVALÍAS OBJETO DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN.—VII. LA POTENCIAL Y PROBLEMÁTICA INEFICACIA DEL NUEVO SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN ANTE EL SINGULAR DEVENGO DEL IIVTNU EN LAS TRANSMISIONES *MORTIS CAUSA*.—VIII. LA POTENCIAL RECUPERACIÓN DEL PAGO DE LA CUOTA DEL IIVTNU EN CASO DE QUE HUBIERA RESULTADO DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN.—IX. LA POTENCIAL RECUPERACIÓN DEL PAGO DE LA DE LA CUOTA DEL IIVTNU EN CASO DE QUE HUBIERA RESULTADO DE UNA LIQUIDACIÓN.—X. CONCLUSIONES.—XI. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Tal y como señala el punto I del Preámbulo de la Ley Orgánica 2/2022, de 21 de marzo, de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género, las huérfanas y huérfanos a causa de crímenes de dicha violencia se encuentran en una situación de grave y especial vulnerabilidad, producida más allá de las consecuencias del complicado entorno en el que vienen viviendo (el cual, ya de por sí, condiciona su bienestar y desarrollo e incluso puede llegar a afectarles la salud). En tales casos, “no solo pierden a sus madres a manos de sus padres, sino también a estos, como consecuencia de sus penas de prisión, lo que les deja sin sus dos máximos referentes, con el impacto psicológico y emocional que ello conlleva”. Además, muchas veces, ello comporta una modificación drástica de su forma de vida, sin olvidar el esfuerzo económico que implican tanto las necesidades especiales que pueden requerir como los trámites jurídicos derivados de estos crímenes.

En particular, ante la pérdida de su madre, parte de las gestiones de mayor complejidad a las que se enfrentan son las sucesorias, a las que se suman las importantes dificultades, sobre todo económicas, para acceder a los bienes y derechos de su herencia. Y fue justamente con el fin de reducir estos trámites y problemas que la Ley Orgánica 2/2022 añadió un nuevo supuesto de no sujeción

al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), tributo municipal regulado en los arts. 104 a 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En concreto, como establece el art. 104.1 del TRLRHL, este Impuesto grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto en el momento de la transmisión de su propiedad por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos; con independencia de que estas adquisiciones se produzcan de forma onerosa o, como ocurre con las transmisiones *mortis causa*, con carácter lucrativo.

No obstante, aparte de los demás supuestos de no sujeción establecidos en otros preceptos, precisa el art. 104.3 del TRLRHL que su hecho imponible no tendrá lugar en las siguientes situaciones: por un lado, en las “aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes”; y, por otro, en “los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial”.

Y es dicho precepto el que fue modificado por la Ley Orgánica 2/2022 con el fin de ampliar sus previsiones, añadiendo que tampoco se producirá la sujeción al IIVTNU “en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles a título lucrativo en beneficio de las hijas, hijos, menores o personas con discapacidad sujetas a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevará a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España, cuando estas transmisiones lucrativas traigan causa del referido fallecimiento”¹.

Así pues, tanto por su actualidad como por su carácter inédito, el principal objetivo del presente trabajo es el de realizar un análisis crítico del nuevo supuesto de no sujeción al IIVTNU, tanto por los muchos aspectos que, desde un punto de vista jurídico e incluso constitucional, resultan cuestionables, como por la incertidumbre e ineficacia que puede generar su aplicación (teniendo en cuenta, además, los últimos pronunciamientos administrativos y judiciales que versan sobre cuestiones directamente relacionadas). De este modo, no solo se clarificará su procedencia y aplicación, sino que también se analizarán los principales problemas que se plantean, lo que permitirá cerrar este estudio con la aportación de una propuesta de reforma para lograr su adecuada regulación.

II. LA PROCEDENCIA DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO ESPECIAL A LOS HIJOS Y SUJETOS DEPENDIENTES DE LAS MUJERES FALLECIDAS POR VIOLENCIA CONTRA LA MUJER

De conformidad con el art. 1.1 de la Constitución Española (CE), uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico de España es la igualdad². A tal efecto, precisa el art. 9.2 que “corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas”, así como “remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”.

Por su parte, el art. 14 de la CE contempla la igualdad como principio (“los españoles son iguales ante la ley”), al mismo tiempo que lo hace en forma de derecho fundamental (no podrá “prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”).

En relación con la conjugación de tales previsiones, el Tribunal Constitucional (TC) ha precisado que “la igualdad que reconoce el art. 14 de la Constitución no omite la toma en consideración de razones objetivas que razonablemente justifiquen la desigualdad de tratamiento legal”, ya que “el art. 9.2 de la de la Constitución impone a los Poderes Públicos la obligación de promover las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas, superando el más limitado ámbito de una igualdad meramente formal y propugnando un significado del principio de igualdad acorde con la misma definición del art. 1 de la Constitución”³.

Así pues, desde el punto de vista constitucional, no solo es viable adoptar medidas de discriminación positiva a favor de determinadas personas o colectivos para que, desde una perspectiva social, se garantice la igualdad, sino que incluso, con el fin de hacerla real y efectiva, así lo exige la CE⁴. Por tanto, al tenerse que adoptar “todo mandato de desigualdad o diferenciación que logre precisamente la igualdad real”, quedan permitidas “regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material”, tendentes a “reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas”⁵.

De hecho, respecto al ámbito propiamente tributario, autores CHICO DE LA CÁMARA (1994, 58) han llegado a afirmar que el principio de igualdad tributaria, emanado del art. 31.1 de la CE, no deja de ser una especificación del derecho de igualdad contemplado en el art. 14⁶, ya que “el principio de igualdad ante la Ley tributaria supone que el reparto de la carga tributaria se haga por igual entre

los contribuyentes, teniendo presente su capacidad económica” y “utilizando la técnica de la progresividad”⁷.

Pero, además, cabe recordar en este punto que la finalidad extrafiscal de los tributos se encuentra expresamente reconocida en el art. 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al señalar que, “además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Por tanto, como resalta MATA SIERRA (2009, 196), “el sistema tributario es uno de los mecanismos que se ponen al servicio de los poderes públicos para corregir las situaciones de desigualdad a las que están sometidas ciertos colectivos, que pueden paliarse de forma efectiva mediante la adopción de medidas de discriminación positiva en materia de fiscalidad que, a la postre, influirán de forma favorable en la mejora de la situación de dichos colectivos, lo que redundará en la consecución de la igualdad real y efectiva exigida por el artículo 9.2 de la Constitución”.

Así pues, de entrada, nada obsta que la Ley Orgánica 2/2022 quisiera establecer un trato fiscal más beneficioso a los hijos y sujetos dependientes de víctimas fallecidas por violencia contra la mujer, teniendo en cuenta que, como señala su Preámbulo, se encuentran en una situación de grave y especial vulnerabilidad. Y es que, además, como destacó el apartado II de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 1/2004, los poderes públicos no pueden ser ajenos a la violencia de género (en tanto “que constituye uno de los ataques más flagrantes a derechos fundamentales como la libertad, la igualdad, la vida, la seguridad y la no discriminación proclamados en nuestra Constitución”), sin olvidar que “esos mismos poderes públicos tienen, conforme a lo dispuesto en el artículo 9.2 de la Constitución, la obligación de adoptar medidas de acción positiva para hacer reales y efectivos dichos derechos, removiendo los obstáculos que impiden o dificultan su plenitud”.

No obstante, cuestión distinta es si las previsiones que la Ley Orgánica 2/2022 añadió al art. 104.3 del TRLRHL resultan correctas y adecuadas, análisis que procede iniciar desde el punto de vista técnico valorando si realmente establecen un nuevo supuesto de no sujeción.

III. LA CUESTIONABLE NATURALEZA DE SU CONFIGURACIÓN EN TANTO QUE SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN

De conformidad con el art. 20 de la LGT, “la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”,

es decir, situaciones que, si bien están íntimamente relacionadas con el “presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal” (que, conforme al art. 19 de la LGT, es el pago de la cuota tributaria), el legislador precisa que no están sujetas a gravamen al no materializarse.

Por consiguiente, a la hora de valorar si las situaciones aquí estudiadas constituyen realmente un supuesto de no sujeción, es importante tener claro el hecho imponible del IIVTNU, el cual, como precisa el art. 104.1 del TRLRHL, grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto “a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”.

En concreto, como ha precisado la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda, la materialización de este hecho imponible requiere dos condiciones simultáneas: por un lado, “— Que se produzca un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL” y, por otro, “— Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos”⁸.

Así pues, cabe valorar si, en las nuevas situaciones que contempla el art. 104.3 del TRLRHL, puede tener o no lugar el presupuesto fáctico que el IIVTNU somete a imposición, lo cual nada parece impedir que así pueda ser. Y es que, en tanto que se transmitirá la propiedad de los referidos terrenos, o se constituirán o transmitirán los citados derechos sobre ellos, a favor de los hijos o sujetos dependientes de víctimas fallecidas por violencia contra la mujer, podrá quedar puesta de manifiesto, si fuera el caso, la potencial plusvalía que hubieran experimentado mientras formaron parte del patrimonio de la causante; de modo que, a nivel técnico, no es que estas situaciones, guardando cierta proximidad con el hecho imponible del IIVTNU, queden fuera de su órbita, sino que, incuestionablemente, constituyen su materialización.

De hecho, lo mismo ocurre ante otro de los supuestos de no sujeción que contempla el propio art. 104.3 TRLRHL, como es el caso de las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos como consecuencia del cumplimiento de sentencias de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico del matrimonio. En particular, así lo demuestra el hecho de que la DGT no admita la procedencia de su no sujeción cuando dichas transmisiones se produzcan por auto judicial, documento notarial o mediante cualquier otro procedimiento⁹, a diferencia de lo que ocurre con otras situaciones en las que cambia la titularidad de un terreno de naturaleza urbana y, a pesar de no estar previstas legalmente como supuestos de no sujeción, la DGT reconoce

que el hecho imponible del IIVTNU no tiene lugar¹⁰. Pero es que, además, si una sentencia de divorcio contempló la liquidación de una sociedad conyugal, pero quedaron determinados bienes en proindiviso, la DGT tampoco permite la aplicación del art. 104.3 ante la voluntad de los excónyuges de disolver su condominio con posterioridad¹¹.

En consecuencia, considerando que las nuevas circunstancias del art. 104.3 del TRLRHL quedan dentro del hecho imponible del Impuesto, pero, por la grave situación de vulnerabilidad en la que se encuentran sus adquirentes, el legislador les ha excluido de la obligación de pago de la cuota tributaria, parece que lo que en realidad se ha establecido es una exención; es decir, un supuesto en el que, de conformidad con el art. 22 de la LGT, “a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”.

Por ello, como señaló SÁINZ DE BUJANDA (1964, 431), las normas que establecen exenciones son “preceptos dotados de una eficacia singular por la que se enerva, respecto a determinados sujetos, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo”, a diferencia de los meros preceptos orientadores o didácticos que precisan los supuestos de no sujeción. Y este es el motivo por el que, como se veía, la DGT puede admitir supuestos de no sujeción con independencia de su expreso reconocimiento legal, hecho que no puede ocurrir con las exenciones al encontrarse sometidas al principio de reserva de ley¹².

Además, cabe recordar que, de acuerdo con la doctrina constitucional, el fundamento susceptible de legitimar las exenciones, en tanto que excepciones al deber general de contribuir del art. 31.1 de la CE, puede encontrarse “bien en la consecución de finalidades extrafiscales o de estímulo de determinadas actividades (...) bien en la realización efectiva del principio de capacidad económica que debe inspirar el sistema tributario en su conjunto”¹³. Y justamente, conforme a su Preámbulo, es lo que realmente pretendió en este caso la Ley Orgánica 2/2022, considerando que, respecto a los huérfanos o sujetos dependientes de las víctimas fallecidas por violencia contra la mujer, no solo se hallan elementos indicativos de su menor o incluso inexistente capacidad económica, sino que también se encuentran objetivos e intereses de rango constitucional que avalan su tratamiento fiscal favorable (especialmente, en términos de igualdad)¹⁴.

De todos modos, la prueba más evidente de que en las transmisiones *mortis causa* entre familiares directos se produce el hecho imponible del IIVTNU son las previsiones del art. 108.4 del TRLRHL, el cual señala que “las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes”.

En particular, su previsión fue incorporada como art. 109.4 de la anterior Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LHL), por parte de la Ley 51/2002, la cual vino a responder a las recomendaciones del *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales*, de 3 de julio de 2002 (2002, 125). Y es que, tras destacar justamente que “se echa en falta la existencia de alguna exención en las transmisiones hereditarias realizadas a favor del cónyuge y los hijos”, añadía que “al menos debe pensarse en la posibilidad de introducir bonificaciones o exenciones que afecten a la transmisión hereditaria de la vivienda familiar y de los inmuebles incluidos en un negocio familiar”.

Pero es que, además, antes de la modificación del art. 106.1 de la LHL por la Ley 21/2002, los demás supuestos de no sujeción que hoy establece el art. 104.3 del TRLRHL venían contemplados justamente como exenciones¹⁵, debiéndose su transformación a la voluntad del legislador de evitar la disminución de ingresos tributarios que se producía ante las futuras transmisiones¹⁶.

Y es que, la fecha de adquisición de los terrenos que se deberá tener en cuenta a la hora de determinar la base imponible del IIVTNU (tanto a la hora de considerar el valor que tenían como el tiempo transcurrido a efectos calcular su potencial plusvalía susceptible de gravamen) será aquella en la que se hubiera producido el último devengo del Impuesto, de modo que, en tanto que en los supuestos de no sujeción no se materializa el hecho imponible, su período de generación no se ve interrumpido con la transmisión o constitución de derechos que integran (a diferencia, lógicamente, de lo que sí ocurre con las exenciones)¹⁷.

Por consiguiente, en los casos aquí estudiados, se añade la paradoja de que, si el hijo de una mujer fallecida a manos del otro progenitor, dada la necesidad de liquidez para su propia subsistencia, necesita vender los bienes inmuebles que adquiera de la herencia de su madre, tanto el valor como la fecha de adquisición que se deberán considerar a la hora de determinar la base imponible del IIVTNU ante esta nueva transmisión serán los relativos a la causante, por lo que el hijo, en tanto que sujeto pasivo en el momento del devengo (art. 106.1.b) del TRLRHL), deberá abonar la integridad de la cuota del IIVTNU que resulte de la plusvalía generada desde el último que se produjo¹⁸.

IV. PRECISIONES Y ASPECTOS CUESTIONABLES DE LAS PERSONAS QUE GENERAN EL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN

Siguiendo el tenor literal del art. 104.3 del TRLRHL, darán lugar al nuevo supuesto de no sujeción las “mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer, en los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos

internacionales ratificados por España”. Por consiguiente, con el fin de clarificar tales previsiones, procede analizar los aspectos que se señalan a continuación.

IV.1. EL CONCEPTO DE “VIOLENCIA CONTRA LA MUJER”

A la hora de señalar qué deberá entenderse por “violencia contra la mujer” en tales casos, el propio art. 104.3 del TRLRHL se remite a los términos en que se defina por la ley o por los instrumentos internacionales ratificados por España.

Por consiguiente, parece que deberá atenderse a la definición de “violencia de género” que establece el art. 1.1 de la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, ya que, de conformidad con el Punto II de su Exposición de Motivos, el principal objetivo de esta Ley fue el de “atender a las recomendaciones de los organismos internacionales en el sentido de proporcionar una respuesta global a la violencia que se ejerce sobre las mujeres”.

Así, como se desprende el mencionado precepto, la “violencia de género” que configura el objeto de actuación de la Ley comprende “todo acto de violencia (...) que, como manifestación de la discriminación, la situación de desigualdad y las relaciones de poder de los hombres sobre las mujeres, se ejerce sobre estas por parte de quienes sean o hayan sido sus cónyuges o de quienes estén o hayan estado ligados a ellas por relaciones similares de afectividad, aun sin convivencia”.

En particular, como especifican los apartados 3 y 4, dicha violencia “comprende todo acto de violencia física y psicológica, incluidas las agresiones a la libertad sexual, las amenazas, las coacciones o la privación arbitraria de libertad”, así como la que, en dicho marco, y con el objetivo de “causar perjuicio o daño a las mujeres”, se ejerza “sobre sus familiares o allegados menores de edad”.

Por consiguiente, con base en tales previsiones, procede tener en cuenta las consideraciones que se concretan a continuación.

IV.2. LA NECESIDAD DE QUE LA VÍCTIMA SEA UNA MUJER Y LA VIOLENCIA SE EJERZA POR UN HOMBRE, CON LA INCLUSIÓN, EN AMBOS CASOS, DE LAS PERSONAS TRANSEXUALES

Tal y como se señalaba, el art. 1.1 de la Ley Orgánica 1/2004 delimita el concepto de “violencia de género” a todo acto de violencia que sea “manifestación de la discriminación, la situación de desigualdad y las relaciones de poder de los hombres sobre las mujeres”.

Por consiguiente, como precisó el punto II.b) de la Instrucción 2/2005 de la Fiscalía General del Estado, sobre la acreditación por el Ministerio Fiscal de las

situaciones de violencia de género, uno de los presupuestos necesarios para su concurrencia es que los casos en cuestión “tengan como sujeto activo en todo caso a un hombre” y que “el sujeto pasivo sea una mujer”.

Además, conforme al punto II.1.1.2 de la Circular 6/2011, de 2 de noviembre, sobre criterios para la unidad de actuación especializada del Ministerio Fiscal en relación a la violencia sobre la mujer (FIS-C-2011-00006), no será necesaria su mayoría de edad, ya que, a pesar de que la plena capacidad se concede con esta, “las mujeres que no la han alcanzado gozan de capacidad para decidir el inicio de una relación sentimental, [lo] que las sitúa, sin duda alguna, bajo la esfera de tutela penal que se otorga a las mujeres víctimas de violencia de género”.

Y es que, como señala el art. 17.1 de la Ley Orgánica 1/2004, “todas las mujeres víctimas de violencia de género tienen garantizados los derechos reconocidos en esta ley, sin que pueda existir discriminación en el acceso a los mismos”, como podría ocurrir, como anteriormente precisaba, por razones de origen, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.

Por su parte, procede destacar también que, a la hora de determinar el sexo tanto del agresor como de la víctima, deberán tenerse en consideración las previsiones Ley 4/2023, de 28 de febrero, para la igualdad real y efectiva de las personas trans y para la garantía de los derechos de las personas LGTBI, cuyo art. 46.1 precisa que “la resolución que acuerde la rectificación de la mención registral del sexo tendrá efectos constitutivos [y no declarativos] a partir de su inscripción en el Registro Civil”.

Por ello, como advierte expresamente su art. 46.3, “la rectificación de la mención registral relativa al sexo y, en su caso, el cambio de nombre, no alterarán el régimen jurídico que, con anterioridad a la inscripción del cambio registral, fuera aplicable a la persona a los efectos de la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género”, de modo que “solo desde la rectificación se aplica o deja de aplicarse el régimen de protección frente a la violencia de género y, en su consecuencia, la asunción o no de la competencia por los Juzgados de Violencia sobre la Mujer”¹⁹.

No obstante, en este punto, es importante destacar dos aspectos relevantes, empezando por el hecho de que, a pesar de que se hubiera realizado el cambio de sexo en el Registro Civil con anterioridad a la comisión de la violencia, podrá llegar a no tenerse en consideración (especialmente, en relación con los agresores que hubieran cambiado su sexo al femenino). En concreto, así ocurrirá cuando pueda probarse que la modificación obedeció a razones puramente instrumentales con el único fin de conseguir beneficios jurídicos, es decir, ante los supuestos que constituyan un claro fraude de ley²⁰.

Y en segundo lugar, procede advertir que el carácter constitutivo y no declarativo del cambio de sexo en el Registro Civil parece encajar mal con la prohibición

de discriminación de las víctimas que, como se señalaba, establece el art. 17.1 de la Ley Orgánica 1/2004, tal y como se desprende del punto II.1.1.2 de la Circular 6/2011, de 2 de noviembre, sobre criterios para la unidad de actuación especializada del Ministerio Fiscal en relación a la violencia sobre la mujer (FIS-C-2011-00006). Y es que, con base en el mencionado precepto, señaló textualmente que, “aun cuando la mujer transexual no haya acudido al Registro Civil para rectificar el asiento relativo a su sexo, si se acredita su condición de mujer a través de los informes médico-forenses e informes psicológicos por su identificación permanente con el sexo femenino, estas mujeres transexuales, nacionales y extranjeras, pueden ser consideradas como víctimas de violencia de género”.

De hecho, y a pesar de la claridad del actual art. 46 de la Ley 4/2023, en esta misma línea se manifiestan las nuevas directrices policiales emanadas de la Secretaría de Estado de Seguridad del Ministerio del Interior, concretamente para el registro y conservación de los casos en el Sistema VioGén, en tanto que, como se establece, “el agente protector tendrá en cuenta las circunstancias que rodean a la víctima, con el fin de valorar su identificación con el sexo femenino, aunque no haya procedido a la modificación de la mención registral, pudiendo consultar a esta Administración central en caso de que el contexto genere dudas”.

Pero es que, además, y aunque no reconoció la competencia de los Juzgados de Violencia sobre la Mujer por la falta de registro del cambio de sexo, el citado Auto de la Audiencia Provincial Penal de Barcelona 892/2023, de 11 de diciembre de 2023 (rec. núm. 908/2023) reconoció expresamente que es el sexo sentido el que “seguramente debe prevalecer ante la administración pública prestacional o asistencial”, lo cual, en la Comunidad Autónoma del País Vasco, así lo reconoce ya el reciente art. 7.o) de la Ley 4/2024, de 15 de febrero, de no discriminación por motivos de identidad de género y de reconocimiento de los derechos de las personas trans²¹.

Por consiguiente, en el ámbito tributario, parece que los beneficios fiscales reconocidos a las víctimas de violencia de género también deberían proceder ante cualquier situación en la que se constate la realidad que llevó al legislador a su reconocimiento, lo cual debería quedar únicamente a supeditado a su acreditación por cualquier método de prueba admitido en Derecho con base en el derecho fundamental a su utilización establecido en el art. 24 de la CE.

IV.3. LA NECESIDAD DE QUE LA VIOLENCIA SE EJERZA EN EL SENO DE UNA RELACIÓN AFECTIVA (INCLUIDAS LAS PARALELAS), CON LA EXCLUSIÓN DE LAS HOMOSEXUALES

Otra de las características de la violencia de género que requiere el art. 1.1 de la Ley Orgánica 1/2004 es que se ejerza por hombres que sean o hayan sido los

cónyuges de las mujeres víctimas o “quienes estén o hayan estado ligados a ellas por relaciones similares de afectividad, aun sin convivencia”.

Así, como también precisó el punto II.1.1.2 de la Circular 6/2011, las relaciones en las que se podrá producir la violencia de género van “más allá de las “uniones de hecho”, expresando la multiplicidad de relaciones afectivas en que los sentimientos de los hombres y las mujeres pueden manifestarse, pues estas pueden producirse con o sin convivencia, sin limitaciones de edad, pueden ser notorias o desconocidas para terceros o más prolongadas o no en el tiempo”.

De este modo, como especificó, quedan incluidas las relaciones de noviazgo en tanto que relaciones afectivas socialmente abiertas y con independencia de la voluntad de casarse o incluso convivir, entendidas como “lazos de amistad, afecto y confianza y que crean un vínculo de complicidad estable, duradero y con cierta vocación de futuro; distinta de la relación matrimonial y “more uxorio”, en las que se despliegan una serie de obligaciones y derechos que a los novios no les vincula, y también de las relaciones ocasionales o esporádicas, de simple amistad o basadas en un componente puramente sexual, o que no impliquen una relación de pareja”.

En particular, como especificó la STS 510/2009, de 12 de mayo de 2009, Sala de lo Penal (rec. núm. 11582/2008), lo decisivo es “que exista un cierto grado de compromiso o estabilidad, aun cuando no haya fidelidad ni se compartan expectativas de futuro”, quedado, por tanto, excluidas del concepto de “análoga relación de afectividad” las relaciones “puramente esporádicas y de simple amistad, en las que el componente afectivo todavía no ha tenido ni siquiera la oportunidad de desarrollarse y llegar a condicionar los móviles del sujeto activo de la violencia sobre la mujer”. Por consiguiente, con base en tales consideraciones, reconoció que también debían quedar incluidas las relaciones sentimentales paralelas, alegando que no podía excluirse a las parejas que, “pese a su formato no convencional, viven una relación caracterizada por su intensidad emocional”.

No obstante, como también ha precisado el Tribunal Supremo (TS), sí que deberán quedar excluidas las relaciones afectivas homosexuales, en tanto que, como se señalaba, una *conditio sine qua non* para la existencia de la violencia de género es que se produzca por un hombre a una mujer²².

IV.4. LA NECESIDAD DE QUE EL FALLECIMIENTO HAYA SIDO CONSECUENCIA DE VIOLENCIA CONTRA LA MUJER

Finalmente, el último requisito que contempla el art. 104.3 del TRLRHL para la procedencia del nuevo supuesto de no sujeción tiene que ver con la causa

de la muerte de las víctimas de violencia de género, señalando que será necesario que hayan fallecido “como consecuencia de violencia contra la mujer”.

En concreto, atendiendo al Preámbulo de la Ley Orgánica 2/2022, parece que lo que realmente será necesario es que el causante de la muerte haya sido el propio agresor, ya que cuando hace referencia expresa a los “huérfanos como consecuencia de crímenes de violencia de género”, habla de “crímenes” y del “miedo a ser identificados como hijas e hijos de un asesino”. Pero, además, entre los motivos que enumera para justificar los beneficiarios del nuevo supuesto de no sujeción, hace referencia expresa a que “no solo pierden a sus madres a manos de sus padres”, sino que también pierden a estos “como consecuencia de sus penas de prisión”.

No obstante, lo que en ningún caso requiere del art. 104.3 del TRLRHL de forma expresa es que el agresor y causante de la muerte sea el padre de los hijos beneficiarios, por lo que, técnicamente, con base en las previsiones normativas señaladas, también se cumpliría su tenor literal si el causante de la violencia de género y de la muerte en cuestión fuera otra pareja y los beneficiarios no se quedaran, por tanto, sin ambos progenitores (lo mismo que ocurrirá si la víctima era madre soltera o la única persona de referencia de los sujetos dependientes beneficiarios).

IV.5. LAS DIFICULTADES DE PRUEBA E INCLUSO CERTEZA QUE SE PUEDEN PLANTEAR

Conforme a lo expuesto hasta el momento, el nuevo supuesto del art. 104.3 del TRLRHL requiere que los sujetos beneficiarios puedan tener la certeza y la posibilidad de acreditar dos hechos fundamentales para acogerse al derecho a su procedencia: en primer lugar, que la mujer fallecida tenía la condición de víctima de violencia de género y, en segundo lugar, que su deceso fue a consecuencia de esta.

Por lo que respecta a la primera cuestión, el art. 23 de la Ley Orgánica 1/2004 establece que, en relación con las mujeres, las situaciones de violencia de género “se acreditarán mediante una sentencia condenatoria por cualquiera de las manifestaciones de la violencia contra las mujeres previstas en esta ley, una orden de protección o cualquier otra resolución judicial que acuerde una medida cautelar a favor de la víctima, o bien por el informe del Ministerio Fiscal que indique la existencia de indicios de que la demandante es víctima de violencia de género”. No obstante, añade que “también podrán acreditarse las situaciones de violencia contra las mujeres mediante informe de los servicios sociales, de los servicios especializados, o de los servicios de acogida de la Administración Pública competente destinados a las víctimas de violencia de género, o por cualquier otro título, siempre que ello esté previsto en las disposiciones normativas de carácter sectorial que regulen el acceso a cada uno de los derechos y recursos”.

Además, precisa que el Gobierno y las Comunidades Autónomas, en el marco de la Conferencia Sectorial de Igualdad, diseñarán, de común acuerdo, los procedimientos básicos que permitan poner en marcha los sistemas de acreditación, en virtud de lo cual, en la Conferencia Sectorial de Igualdad celebrada el 3 de abril de 2019, aprobaron el modelo común para la acreditación de la situación de violencia de género y la relación de los servicios sociales, de los servicios especializados, o de los servicios de acogida que, en cada Comunidad y Ciudad Autónoma, lo podrán expedir.

Este modelo, así como la relación de organismos, recursos y servicios que en cada Comunidad y Ciudad Autónoma pueden emitir dichas acreditaciones, fue actualizado en la Conferencia Sectorial de Igualdad, celebrada el 11 de noviembre de 2021, donde se aprobó al mismo tiempo un Acuerdo sobre los Procedimientos básicos para la acreditación administrativa de las situaciones de violencia de género por las Comunidades Autónomas y las Ciudades de Ceuta y Melilla²³.

Pues bien, si la mujer fallecida contara con alguno de los medios de prueba previstos en el art. 23 de la Ley Orgánica 1/2004, la posibilidad de aplicación del nuevo supuesto de no sujeción no planteará duda alguna en relación con este extremo, aunque sí que aparecerán cuando no sea así (y más considerando que, de conformidad con el art. cuatro de la Resolución 2 de diciembre de 2021, únicamente se contempla el inicio del procedimiento para la expedición de la acreditación administrativa a solicitud de la mujer interesada)²⁴.

No obstante, cierto es que, de conformidad con el art. 1.2 de la Ley Orgánica 1/2004, la condición de víctima de la violencia de género no solo se circunscribe a las mujeres, sino también “a sus hijos menores y a los menores sujetos a su tutela, o guarda y custodia”, por lo que la acreditación de la condición de víctima de estos últimos sujetos también implicará, necesariamente, la de la correspondiente mujer.

Por lo tanto, de poder contar con ella, la aplicación del art. 104.3 del TRLRHL tampoco generará ningún problema respecto a esta primera cuestión, sin olvidar que, como añade el actual art. 23 de la Ley Orgánica 1/2004, “en el caso de víctimas menores de edad, la acreditación podrá realizarse, además, por documentos sanitarios oficiales de comunicación a la Fiscalía o al órgano judicial”.

De todos modos, incluso contando con dicha acreditación, el nuevo supuesto también requiere la certeza de que el deceso de la mujer fue a manos del causante de la violencia de género, lo cual, si no puede acreditarse por ningún método de prueba admisible en Derecho, parece que requerirá esperar a la firmeza de la eventual sentencia condenatoria en la que así se determine.

IV.6. LAS POTENCIALES DISCRIMINACIONES QUE PUEDEN DERIVAR DE TALES PREVISIONES

A pesar de que la protección constitucional de la igualdad pueda legitimar un tratamiento tributario singular para determinados colectivos, su propio establecimiento debe respetar las exigencias del derecho fundamental de igualdad reconocido en el art. 14 de la CE, así como el principio de igualdad tributaria que emana del art. 31.1 de la CE.

A tal efecto, el TC ha establecido un triple examen con el fin de constatar su potencial vulneración, el cual requiere constatar si una eventual desigualdad responde a realidades objetivamente comparables; si existe un fin objetivo, razonable y constitucionalmente válido que legitime su trato diferenciado; y si las consecuencias jurídicas derivadas de este resultan razonables (en el sentido de que entre el medio empleado y la finalidad perseguida exista una relación de proporcionalidad, evitando los resultados especialmente graves o desmedidos)²⁵.

Pues bien, en relación con este triple análisis, y con base en las consideraciones señaladas hasta el momento, el nuevo supuesto de no sujeción del IIVTNU plantea dudas de constitucionalidad importantes, empezando el hecho de dejar fuera de su ámbito de aplicación a los hijos y sujetos dependientes de personas homosexuales que, habiendo vivido en un contexto de violencia doméstica, también pierdan como consecuencia de esta a ambos progenitores (o a quien ejercía su patria potestad, tutela o medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica).

Sin ir más lejos, el hecho de que puedan encontrarse en una realidad equiparable fue reconocido en la Circular 4/2005, de 18 de julio, relativa a los criterios de aplicación de la Ley Orgánica de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género (FIS-C-2005-00001), al señalar que “no puede ignorarse que en algún supuesto en ellas podrían reproducirse relaciones de dominación análogas a las perseguidas en esta Ley por interiorización y asunción de los roles masculinos y femeninos y de sus estereotipos sociales”.

Además, atendiendo al Preámbulo de la Ley Orgánica 2/2022, no cabe duda de que la grave situación a la que deben hacer frente estos hijos o sujetos es exactamente la misma que aquella en la que se encuentran los que el nuevo supuesto de no sujeción quiere proteger, por cuanto, en ambos casos, aparte de las consecuencias del entorno de violencia doméstica en el que llevan viviendo, se enfrentan al hecho de perder a sus máximos referentes, a la potencial modificación drástica de su forma de vida y al importante esfuerzo económico que ello les puede requerir.

Asimismo, idénticas consideraciones se pueden señalar respecto a los hijos y sujetos dependientes que, habiendo vivido en un entorno de violencia doméstica y perdiendo a ambos progenitores o sujetos de referencia, se les niegue el

derecho al nuevo supuesto por razón del sexo del agresor o la víctima, y más considerando que, tras el establecimiento del deber de asegurar la protección integral de los hijos por parte de los poderes públicos, el art. 39.2 de la CE deja claro que todos serán iguales ante la ley (motivo por el cual, como resalta RUIZ GARIJO (2006, 25), el tratamiento fiscal de cualquier aspecto relacionado con la protección de la familia debería depender siempre de su capacidad económica y no de su estructura).

Y todo ello sin olvidar que, sin lugar a dudas, el sexo o la homosexualidad de los progenitores o personas responsables en ningún caso podrá ser un motivo válido para justificar de forma objetiva, razonable y constitucionalmente válida la exclusión de la protección de sus hijos o sujetos dependientes que estén en una misma situación de vulnerabilidad, así como el hecho de que las consecuencias jurídicas que ello comporta no solo no resultan razonables, sino que pueden ser especialmente gravosas o desmedidas considerando la gravedad de su realidad.

Además, respecto a los hijos, esta diferencia de trato resulta aún más gravosa considerando que, como se señalaba, el nuevo supuesto no requiere que el causante de la violencia de género sea el otro progenitor, por lo que, conforme al tenor literal del art. 104.3 del TRLRHL, nada impedirá su procedencia cuando fallezca una madre como consecuencia de violencia de género producida en el seno de una relación afectiva que mantuviera con un tercero que no fuera el padre (y, sin que, por tanto, el hijo perdiera a ambos progenitores).

Por consiguiente, y considerando el objetivo de especial protección que legitima este tratamiento tributario especial, parece que debería reconocerse a todos los hijos o sujetos dependientes que, viniendo de un entorno de violencia familiar, perdieran a ambos progenitores o sujetos de referencia y debieran afrontar un drástico cambio de vida, lo que también simplificaría la procedencia del nuevo supuesto al no requerir la certeza de que la madre fallecida tuviera la condición de víctima de violencia sobre la mujer.

De todos modos, también cabe destacar en este punto la potencial desigualdad en la que pueden encontrarse los hijos y sujetos dependientes de víctimas de violencia contra la mujer que no hayan fallecido a manos del que era su agresor, especialmente en aquellos supuestos en los que este sea su otro progenitor o persona de referencia y se encuentre privado de libertad. Y es que, en tales casos, tampoco parece que la causa de la muerte sea un motivo objetivo, razonable y constitucionalmente válido para su exclusión, resultando también unas consecuencias especialmente gravosas o claramente desmedidas.

Por ello, tanto desde el punto de vista constitucional como operativo, parece que lo más adecuado sería que el tratamiento fiscal especial establecido al respecto se otorgara a todos los hijos o sujetos dependientes que, debido a su especial condición de vulnerabilidad (ya sea por ser menores no emancipados o por

ser personas con discapacidad), adquirieran *mortis causa* terrenos de naturaleza urbana sujetos al IIVTNU de uno de sus progenitores o personas de referencia, lo que también permitiría acabar con la incertidumbre o dificultad de conocer y poder probar la causa del fallecimiento.

Y es que, además, procede recordar a tal efecto la bonificación potestativa de hasta el 95% de la cuota íntegra del IIVTNU que contempla el art. 108.4 del TRLRHL, la cual se permite establecer a los Ayuntamientos respecto a todas las transmisiones de terrenos, y a la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, “realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes”. En consecuencia, por lo que respecta a los hijos, la exención total aquí propuesta tan solo supondría su incremento en un 5%, lo que se encontraría más que justificado al limitarse a sujetos de grave y especial vulnerabilidad.

V. PRECISIONES Y ASPECTOS CUESTIONABLES DE LAS PERSONAS BENEFICIARIAS DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN

Por su parte, de conformidad con el art. 104.3 del TRLRHL, los sujetos beneficiarios del nuevo supuesto de no sujeción son “las hijas, hijos, menores o personas con discapacidad sujetas a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevará a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer” (siempre que se den, lógicamente, el resto de requisitos señalados en el apartado anterior).

Por ello, como apunta MARÍN-BARNUEVO FABO (2022, 102), la primera advertencia que procede destacar de tales previsiones es que “la desafortunada redacción del precepto constituye un serio obstáculo a su interpretación”, ya que, “además de desconocer el significado de la frase «cuyo ejercicio se llevará [sic] a cabo por las mujeres fallecidas», nos queda la duda de saber si el supuesto se aplicará a los hijos en todo caso, o solo en los supuestos en que son menores o tienen limitada de algún modo su capacidad de obrar”.

No obstante, considerando que la enumeración de los hijos e hijas y del resto de sujetos es de carácter acumulativo, parece que, respecto a ellos, no se supedita su procedencia a ninguna limitación, como podría ser en función de su edad, de su no emancipación o de que puedan acreditar algún tipo de discapacidad. Además, en relación con esta última, así se constata también al hablar de personas “sujetas” (y no sujetos) a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, a pesar de que, al prescindir de la auténtica necesidad de especial protección de los beneficiarios, quede así deslegitimado el auténtico fin que avala este tratamiento fiscal favorable.

Y es que, incluso los beneficios fiscales autonómicos para las mujeres víctimas de violencia de género relativos a su propia vivienda habitual se encuentran supeditados a dicha necesidad de protección especial, como ocurre, por ejemplo, con la reducción de la base imponible del ISD ante las donaciones de dinero que inviertan en su adquisición (haciéndose depender, aparte de a su condición de víctimas, de aspectos como su nivel de renta o su patrimonio preexistente)²⁶.

Sin embargo, cierto es que algunos municipios han optado por prescindir del tenor literal del art. 104.3 del TRLRHL y restringir los sujetos beneficiarios, como hace el art. 4.4 de la Ordenanza Fiscal Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Ayuntamiento de Madrid (concretamente, en la última versión publicada el 28 de diciembre de 2023). En concreto, dicho precepto contempla el nuevo supuesto en beneficio de “las hijas o los hijos menores de edad, o de las personas con discapacidad sujetas a patria potestad, tutela o con medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de su capacidad jurídica, cuyo ejercicio se llevara a cabo por las mujeres fallecidas como consecuencia de violencia contra la mujer”.

No obstante, y aparte de los demás problemas que pueden acarrear estas últimas previsiones (como el hecho de dejar fuera a los menores que, sin ser hijos de la mujer fallecida y sin tener ningún tipo de discapacidad, estuvieran sujetos a su patria potestad o tutela, o la inclusión de los hijos menores emancipados), conviene recordar que, de conformidad con el art. 9.1 del TRLHL, “no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales”, y es que, si bien añade que las entidades locales pueden tener la posibilidad de decidir sobre los mismos, precisa que solo podrá ser así en los “supuestos expresamente previstos por la ley” (lo cual, evidentemente, no ocurre en los supuestos aquí estudiados).

Y todo ello sin olvidar que, con base en los arts. 31.3 de la CE y 8.d) de la LGT, el establecimiento, la modificación, la supresión y la prórroga de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales se encuentran sometidos al principio de reserva de ley, habiendo dejado claro el TC que su exigencia al respecto resulta de carácter absoluto²⁷.

Además, procede destacar también la contradicción que ello puede suponer respecto al nombre de la Ley que incorporó en el TRLRHL este nuevo supuesto (Ley Orgánica “de mejora de la protección de las personas huérfanas víctimas de la violencia de género”), considerando que, de acuerdo con el apartado 1.2 de la Ley Orgánica 1/2004, la condición de tales víctimas no incluye a todos los hijos de las mujeres que lo sean, sino “a sus hijos menores y a los menores sujetos a su tutela, o guarda y custodia”.

Por ello, tanto por la propia procedencia del tratamiento fiscal singular como para ofrecer la debida seguridad jurídica, también sería más que conveniente reformular en este extremo la redacción del actual art. 104.3 del TRLRHL, aunque no en función de los recursos económicos de los hijos y sujetos dependientes (ya que, “con independencia del contexto social”, sus especiales necesidades suponen “un esfuerzo económico importante” para “cualquiera”)²⁸, sino en los términos señalados en el punto anterior (es decir, para los sujetos que, encontrándose en una situación de desamparo, legitiman su procedencia: los hijos, hijas y personas sujetas a su tutela, o guarda y custodia que, en cualquier caso, sean menores no emancipados o tengan algún tipo de discapacidad).

Y es que, además, como ha reiterado el TC, el derecho general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 de la CE no solo puede verse quebrado por un tratamiento fiscal beneficioso que no se justifique por un objetivo de interés general, sino también por uno que resulte desproporcionado en el sentido de inadecuado al fin legítimo constitucionalmente perseguido²⁹.

En cualquier caso, respecto a la nueva redacción propuesta, procede precisar por último que, a efectos de constatar la patria potestad, la tutela o las medidas de apoyo para el adecuado ejercicio de la capacidad jurídica cuyo ejercicio llevara a cabo la mujer fallecida, debería atenderse al momento del devengo del IIVTNU (ya que, como se señalaba, lo que realmente debería establecerse es una exención y, por consiguiente, este tendría lugar), considerando que este instante es el que “determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa” (art. 21.1 de la LGT).

Por consiguiente, con base en el art. 109.1 del TRLRHL, en tales casos debería atenderse a la fecha de transmisión o constitución del pertinente derecho, habiendo precisado la DGT a tal efecto que, en el caso las adquisiciones *mortis causa*, este será el momento del fallecimiento del causante³⁰.

VI. LAS PLUSVALÍAS OBJETO DEL SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN

Finalmente, para cerrar el análisis de las actuales características del nuevo supuesto de no sujeción, cabe destacar que el art. 104.3 del TRLRHL hace referencia a las transmisiones de “bienes inmuebles” a título lucrativo que traigan causa del fallecimiento mujeres como consecuencia de violencia contra la mujer, por lo que no establece límite alguno respecto a los terrenos de naturaleza urbana que podrán quedar incluidos.

Por tanto, parece que el nuevo supuesto podrá alcanzar cualquier tipo de terreno que sea de dicha naturaleza, lo que también se desprende del Preámbulo de la Ley Orgánica 2/2022 (ya que, si bien se hace referencia a la “vivienda ha-

bitual” a la hora de justificar su incorporación, solo es a efectos ejemplificativos y sin que en ningún caso se establezca la pertinente limitación)³¹.

No obstante, teniendo en cuenta que el supuesto de no sujeción actual no se limita a los hijos y sujetos dependientes con una necesidad especial de protección, es evidente que dicha amplitud también puede resultar desproporcionada, ya que los beneficios que se prevén en la fiscalidad inmobiliaria autonómica para las propias mujeres víctimas de violencia de género sí que se limitan a su vivienda habitual. Así ocurre, por ejemplo, en el gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), donde lo que se acostumbra a establecer son tipos de gravamen reducidos. Además, solo en el caso de Galicia se contempla la posibilidad de deducción en la cuota que sea del 100 %, aunque siempre y cuando, además de tratarse de víctimas y de su vivienda habitual, esta se encuentre en alguna de las parroquias que tengan la consideración de zonas poco pobladas o áreas rurales³².

Sin embargo, si se limitaran los sujetos beneficiarios en los términos señalados, cierto es que esta amplitud resultaría coherente con las dos finalidades principales que, conforme al punto I del Preámbulo de la mencionada Ley Orgánica 2/2022, persigue el actual supuesto de no sujeción: por un lado, “agilizar el proceso sucesorio abierto tras los crímenes” y, por otro, “posibilitar que puedan acceder a los bienes y derechos de la herencia de sus madres” (ya que la transmisión de estos puede conllevar la obligación de pago del IIVTNU y, “sin duda, esto también supone una significativa carga económica, que puede afectar gravemente a la viabilidad de su adquisición”).

Pero, además, la no limitación en este extremo de la eventual nueva exención también iría en la línea de la bonificación potestativa del IIVTNU que contempla el art. 108.4 del TRLRHL, la cual, como se señalaba, tampoco restringe los terrenos de naturaleza urbana a los que podrá resultar de aplicación.

Así pues, con estas consideraciones, queda cerrado el análisis de las principales características del nuevo supuesto de no sujeción, aunque procede entrar a valorar ahora la potencial ineficacia de su aplicación a causa del singular devengo del IIVTNU en las transmisiones *mortis causa*.

VII. LA POTENCIAL Y PROBLEMÁTICA INEFICACIA DEL NUEVO SUPUESTO DE NO SUJECCIÓN ANTE EL SINGULAR DEVENGO DEL IIVTNU EN LAS TRANSMISIONES *MORTIS CAUSA*

Tal y como se señalaba, a diferencia de lo que ocurre con las exenciones, en los supuestos de no sujeción no nace la relación jurídico-tributaria, la cual define el art. 17.1 de la LGT como “el conjunto de obligaciones y deberes, derechos

y potestades originados por la aplicación de los tributos”. Por consiguiente, en tanto que en los supuestos de no sujeción no se materializa el hecho imponible, no surge, con carácter general, la obligación de presentar declaración o comunicación alguna, a no ser que así se especifique por parte de la normativa.

De hecho, en el ámbito del IIVTNU, bien es cierto que así lo requiere en alguno de los supuestos de no sujeción previstos por el TRLRHL³³, aunque nada se dice en relación con el que es aquí estudiado. Por tanto, parece que los sujetos que tengan derecho a su aplicación no tendrán que cumplir obligación formal alguna, lo que resulta coherente con la finalidad de reducir los trámites derivados de la sucesión que inspiró su establecimiento.

No obstante, como se señalaba, la certeza de que un sujeto tiene derecho a su procedencia puede resultar ciertamente conflictiva, considerando, en primer lugar, que debe saberse con seguridad que la mujer fallecida tenía la condición de víctima de violencia de género. Pero, además, incluso en el caso de que dispusiera del correspondiente certificado en el momento del fallecimiento, debe tenerse la seguridad de que el deceso fue a consecuencia de violencia contra la mujer, lo cual puede llegar a requerir una sentencia firme que así lo declare y que puede tardar años (dificultando, al mismo tiempo, la inscripción en el Registro de la Propiedad de los bienes que se adquirieran)³⁴.

Y todo ello sin olvidar que, incluso conociendo con convicción ambos extremos, el singular devengo del IIVTNU ante las transmisiones *mortis causa* puede conllevar su inaplicación, concretamente en el caso de que la adquisición del correspondiente derecho sobre un terreno sujeto, materializada con su aceptación por parte del hijo o sujeto dependiente, no tenga lugar antes de que venza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (ya que, conforme a los apartados 2 y 4 del art. 110 del TRLRHL, este es de 6 meses, prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, desde la fecha del devengo —que, como se señalaba, se producirá el día del fallecimiento de la causante—).

De este modo, y a pesar de que el devengo sea “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal” (art. 21.1 de la LGT), en tales casos tiene lugar antes de que se materialice la verdadera adquisición que constituye el hecho imponible, por cuanto, lógicamente, la aceptación del pertinente terreno por parte de su adquirente se producirá con posterioridad a la fecha del deceso.

En consecuencia, puede darse el caso de que, en el momento de que venza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación del IIVTNU, la aceptación del terreno en cuestión por parte del hijo o sujeto dependiente todavía no haya tenido lugar (especialmente ante las sucesiones intestadas), supuesto en el que el art. 106.1.a) del TRLRHL otorga la condición de sujeto pasivo a la propia herencia yacente.

En concreto, como destaca CALVO ORTEGA (2004, 167), “el fundamento de la atribución de la personalidad jurídico tributaria a estas entidades, además de su manifestación de capacidad económica, está en que facilita de manera importante la gestión tributaria”, ya que, como destacan ARNAL SURIA y GONZÁLEZ PUYEYO (2001, 652), su finalidad es la de evitar “que un gran número de herencias quedaran sin liquidar por haberse realizado las adjudicaciones transcurrido el plazo de prescripción”³⁵.

Por consiguiente, si este es el caso, la cuota del IIVTNU devengado con el fallecimiento de la causante se cargará sobre la propia herencia yacente, ya que, como ha reiterado la DGT, hasta que no se adjudiquen los bienes a los herederos o beneficiarios, se considera que “se produce una transmisión de dichos bienes desde la persona del fallecido a la herencia yacente”, siendo, por tanto, esta quien ostenta la condición de contribuyente mientras no tenga lugar su aceptación (aunque sin que la posterior aceptación que se produzca origine un nuevo hecho imponible que resulte sujeto, al considerarse que ya se ha producido con independencia del tiempo transcurrido)³⁶.

Por ello, en los supuestos aquí estudiados, se producirá la sujeción al IIVTNU, ya que, como destaca MANZANO (2016, 43), “la liquidación a cargo de la herencia yacente se realizará sin tener en cuenta las condiciones que concurren en los llamados a la herencia, condiciones que de haber estos reunido la categoría de sujetos pasivos podrían haber anulado o minorado la liquidación mediante la aplicación de determinadas exenciones o bonificaciones”.

De hecho, así lo destacó también el *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, de 26 de julio de 2017, tras señalar en su punto 161 que, “en los casos en los que la herencia yacente tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto, por no haberse producido la aceptación de los causahabientes una vez transcurrido el plazo de seis meses desde el fallecimiento del causante, se practicará la liquidación sin posibilidad de aplicar los beneficios fiscales de carácter subjetivo a los que tendrían derecho los llamados a la herencia de haber asumido la condición de herederos; o los de carácter objetivo, previstos para los propios bienes, al precisar estos una solicitud previa”. En consecuencia, como añadió, “se considera necesario evitar la litigiosidad que estos supuestos originan y conseguir el efectivo cumplimiento de los principios de justicia tributaria”, proponiendo a tal efecto que “la liquidación practicada a la herencia yacente tenga la consideración de ingreso a cuenta de la que en su día practiquen los adquirentes de los bienes”³⁷.

No obstante, en los casos aquí estudiados, la incorporación de esta última modificación tampoco solventaría la eventual ineficacia del nuevo supuesto de no sujeción, dado que, además de afectar la disponibilidad de los recursos de los hijos y sujetos dependientes, quedarían igualmente impedidas las principales

finalidades que legitimaron su previsión (la reducción de los trámites sucesorios derivados de la pérdida de la madre y las minoración de las dificultades económicas para acceder a los bienes y derechos de su herencia).

Además, cabe destacar que tales consecuencias también se producirían en el caso de que se convirtiera el nuevo supuesto de no sujeción en una exención en los términos propuestos, por lo que, siempre que sus potenciales beneficiarios pudieran resultar contribuyentes, su auténtica eficacia requeriría acompañar su establecimiento de una prórroga automática y mayor del período voluntario para declarar o autoliquidar el IIVTNU (lo que no impediría mantener el control del resto de transmisiones que pudiera integrar la herencia).

Asimismo, con el fin de simplificar los trámites sucesorios para acceder a la herencia, también sería conveniente que dicha exención se acompañara de la liberación a los beneficiarios de presentar declaración o comunicación alguna cuando su aceptación tenga lugar, y más considerando las obligaciones de información de los notarios que establece el art. 110.7 del TRLRHL. En concreto, como señala, “los notarios estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad”, así como la “relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas”.

Además, en tales casos, no podrían verse damnificados los intereses de la Administración, por lo que no resultaría necesario establecer ningún tipo de vigilancia adicional. Y es que, aparte de la procedencia de la íntegra exención, tampoco podrían perjudicarse ante los potenciales devengos futuros, ya que, aparte de su control tanto por parte de los notarios como del Registro de la Propiedad³⁸, sería en todo caso la fecha del fallecimiento de la causante la que determinaría el inicio del período de generación de la potencial plusvalía sometida a imposición (en tanto que último devengo del Impuesto que habrá tenido lugar).

De todos modos, con base en la vigente normativa, cierto es que los sujetos con derecho al nuevo supuesto de no sujeción podrán tener la posibilidad de recuperar la cuota cargada a la herencia yacente con posterioridad, sin perjuicio de que se trate de un “ingreso indebido sobrevenido” (es decir, de que su abono, en su momento, hubiera resultado procedente)³⁹. En particular, dicha opción podrá operar tanto si el Impuesto fue pagado a consecuencia de una autoliquidación como de una liquidación practicada por la Administración tras la presentación de la oportuna declaración, posibilidades que, por sus relevantes diferencias, procede analizar separadamente a continuación⁴⁰.

VIII. LA POTENCIAL RECUPERACIÓN DEL PAGO DE LA CUOTA DEL IIVTNU EN CASO DE QUE HUBIERA RESULTADO DE UNA AUTOLIQUIDACIÓN

De conformidad con el art. 120.3 de la LGT, “cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”. Por su parte, como precisa el art. 221.4 de la LGT, “cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley”.

Así pues, si la cuota autoliquidada del IIVTNU hubiera sido cargada a la herencia yacente, una vez que los sujetos beneficiarios del supuesto de no sujeción hayan adquirido el correspondiente terreno y tengan la certeza de su procedencia, podrán instar la rectificación de la autoliquidación presentada en su momento, solicitando la devolución de los oportunos ingresos indebidos.

No obstante, conforme al art. 66.c) de la LGT, el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos prescribirá a los 4 años, período que deberá computarse como precisa el art. 67.1: desde “el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado”.

Por consiguiente, de haberse presentado la autoliquidación en plazo, el mencionado plazo de 4 años empezaría a contar desde el día siguiente al de la finalización del correspondiente período voluntario, el cual, sin perjuicio de las eventuales interrupciones reguladas en el art. 68 de la LGT, acabaría tras 6 meses desde la fecha del fallecimiento de la causante (o, de haberse solicitado su prórroga, tras un año).

Sin embargo, y aunque 4 años parece tiempo suficiente tanto para que se haya producido la aceptación de los bienes de la herencia como para acreditar la condición de víctima de violencia de género de la causante, puede ocurrir que la certeza de su aplicación precise de una sentencia firme que constate que el deceso fue a consecuencia de violencia contra la mujer, hecho que puede llegar a requerir un período superior.

No obstante, si la causa del fallecimiento no hubiera podido conocerse con seguridad hasta después del mencionado plazo, cabe tener en consideración la STS 741/2020, de 11 de junio de 2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 3887/2017), la cual, en primer lugar, dejó claro que, en relación con el derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación presentada y abonada en plazo, la regla general es que el período de prescripción empieza al día siguiente de la finalización del plazo voluntario para su presentación. No obstante, en caso de que el interesado no hubiera podido conocer el carácter de indebido del ingreso en cuestión por derivar de una actuación administrativa realizada con posterioridad, el TS reconoció una importante excepción, precisando que en dicho supuesto deberá ser el momento en el que el interesado tenga conocimiento de su improcedencia el instante en el que empezará⁴¹.

Y es que, aunque la propia Sentencia advirtió que tales consideraciones estaban apegadas al caso de autos, en los supuestos aquí estudiados también procederían las principales razones que llevaron al Alto Tribunal a su determinación, fundamentalmente porque los interesados solo sabrían con certeza que el ingreso del IIVTNU fue indebido cuando la Administración, una vez transcurrido el mencionado plazo, determinara que el fallecimiento de la causante en cuestión fue a consecuencia de violencia contra la mujer.

Por ello, también podría tenerse aquí en consideración que “la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente, que deja transcurrir el plazo legal sin petición alguna desde que efectuó el ingreso indebido”, de modo que la mencionada regla que, conforme al art. 67 de la LGT, opera con carácter general “no resulta aplicable cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende del contribuyente, sino de la [actividad de la] Administración”.

Y todo ello sin olvidar que el principio de buena administración (previsto tanto en la CE como en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea) “impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites; sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto”.

De hecho, los propios Tribunales Económico-Administrativos (TEA) han empezado a hacer extensiva la aplicación de dicha doctrina a otros supuestos,

como ha ocurrido con el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía a la hora de determinar que el derecho a solicitar la rectificación de las autoliquidaciones del IRPF de 2014 y 2015, presentadas en plazo, no había prescrito a 20 de julio de 2021, después de que el 2 de agosto de 2019 el heretero del contribuyente hubiera tenido conocimiento de que debía proceder a la devolución a la Seguridad Social del importe de la pensión cobrada indebidamente por el causante y que había sometido a tributación en el IRPF de dichos períodos⁴².

En este caso, y tras reconocer que, en principio, el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución debía situarse al día siguiente de las fechas en que vencieron los plazos para presentar las autoliquidaciones del IRPF de 2014 y 2015, el TEAR destacó que la LGT también sitúa como fecha de su arranque el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse, a pesar de añadir que, “en honor a la verdad, dicho precepto legal contempla tal fecha, «en defecto de plazo»” y que este “no es el caso porque, como hemos expuesto, en el presente sí existe plazo”.

De todos modos, agregó que, con base en la mencionada STS, “esta regla general se exceptiona cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende de dicho obligado, sino de la Administración”, considerando que, en el caso en cuestión, esta era la de la Seguridad Social (ya que, al emitir una declaración de reintegro de la pensión percibida por el causante que declaró en su IRPF de 2014 y 2015, comportó el surgimiento de un ingreso indebido o una mayor devolución derivada de la normativa del impuesto). Por consiguiente, consideró que, en el supuesto en cuestión, el *dies a quo* también debía situarse “en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión sobrevino indebido, fecha que no es otra, en este caso, que aquella en la que la Administración (la Seguridad Social) puso en conocimiento del causante del interesado el acto por el que le ordenaba reintegrar la pensión (o parte de la misma) percibida y declarada, lo que supone una calificación incompatible con su consideración de renta sujeta al IRPF como rendimiento del trabajo”.

Así pues, respecto al nuevo supuesto de no sujeción del IIVTNU, es evidente que también podría darse el caso de que los sujetos beneficiarios no pudieran tener la certeza de su procedencia hasta que una sentencia firme confirmara el fallecimiento por violencia de género de la causante (es decir, hasta que no se produjera un pronunciamiento de la Administración de Justicia), de modo que, en tales circunstancias, también debería fijarse el inicio del plazo de prescripción del derecho a solicitar los correspondientes ingresos indebidos en el instante en el que tuvieran conocimiento de la misma.

De todos modos, mientras no prescriba el mencionado derecho, también procede destacar que no impedirá esta posibilidad de devolución el hecho de que se hubiera presentado una solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos con anterioridad, la cual hubiera sido desestimada en vía administrativa (aunque siempre que, además de que la primera fuera firme, la segunda solicitud se fundara en hechos sobrevenidos o en motivos diferentes de los invocados en primer lugar)⁴³.

IX. LA POTENCIAL RECUPERACIÓN DEL PAGO DE LA CUOTA DEL IIVTNU EN CASO DE QUE HUBIERA RESULTADO DE UNA LIQUIDACIÓN

Finalmente, si el pago del IIVTNU se hubiera producido a consecuencia de una liquidación practicada por la Administración tras la presentación de la oportuna declaración, la posibilidad de recuperar los correspondientes ingresos indebidos se podrá articular, en primer lugar, recurriendo la liquidación practicada mientras se esté en plazo, siempre que, lógicamente, se tenga la certeza de la procedencia del supuesto de no sujeción (con el fin de que así lo constaten los órganos económico-administrativos o judiciales).

No obstante, como precisa el art. 221.3 de la LGT, “cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”.

Sin embargo, por lo que respecta al inicio de los procedimientos especiales de revisión previstos en el art. 216 de la LGT en los casos aquí estudiados, no sería posible el del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, ya que, de conformidad con el art. 217.1 de la LGT, no tendría lugar ninguno de los supuestos que habilitan su procedencia⁴⁴.

Asimismo, tampoco resultaría viable el inicio del procedimiento de rectificación de errores aritméticos, materiales o de hecho previsto en el art. 216.d) de la LGT, ya que, para empezar, el art. 220 de la LGT precisa que por él se rectificarán los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho “que resulte de los propios documentos incorporados al expediente”. Pero, además, los supuestos aquí planteados no constituirían ni un error aritmético ni tampoco material o de hecho, en

tanto que “no es error material o de hecho aquel cuya rectificación implica alterar e invalidar el contenido básico del inicial”⁴⁵.

No obstante, sí que podría tener lugar el procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones que enumera el art. 216.c) de la LGT, el cual se encuentra desarrollado en el art. 219 de la LGT. Y es que, entre otros supuestos, la Administración tributaria podrá revocar a través de él “sus actos en beneficio de los interesados cuando (...) circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”.

Así, y aunque el art. 219.3 de la LGT precisa que este procedimiento siempre se iniciará de oficio, cabe recordar que el mencionado art. 221.3 de la LGT, al hacer referencia al procedimiento de revocación, habla de “instar” o “promover”, y es que, de hecho, la armonización de ambas posibilidades parece que se encuentra en el art. 10.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En particular, señala el mencionado precepto que “el procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirigirán al órgano que dictó el acto”, añadiendo que, “en este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito”.

Sin embargo, como destaca GARCÍA NOVOA, lo cierto es que, “si se puede promover la revocación para lograr la declaración de un ingreso como indebido, esa actividad (...) no es una mera petición graciable que solo obliga a la Administración a acusar recibo de la misma, quedando a su libre discreción el iniciar o no el procedimiento”, sino que, lógicamente, la Administración tendrá el deber de incoar el oportuno expediente⁴⁶. Y es que, de hecho, así lo ha reconocido también el TS, como hizo en la STS 154/2022, de 9 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 126/2019).

No obstante, además de aquellos que sean confirmados por sentencia judicial firme, precisa el art. 213 que no podrán ser objeto de revocación tanto las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído una resolución económico-administrativa, por lo que solo podrían revocarse aquellos actos que fueran firmes por no haber sido recurridos en plazo ante la vía económico-administrativa.

De todos modos, y aunque con la excepción de los confirmados por sentencia judicial firme, añade el propio precepto que estos sí que podrán ser objeto de un recurso extraordinario de revisión, el cual, conforme al art. 244.1.a) de la LGT, también podría resultar procedente en los supuestos aquí estudiados. Y es que,

como señala, este podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando, entre otras circunstancias, “aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido” (como podrá ser una sentencia firme que determine que el fallecimiento de una mujer fue a consecuencia de violencia género y tales circunstancias no hubieran podido conocerse certeramente con anterioridad).

De hecho, y aunque el TS ha precisado que los “documentos de valor esencial” no podrán ser “decisiones judiciales que marquen un criterio decisorio que el actor considere que le favorece”, así se desprende de su doctrina, ya que, tras señalar que deberán “referirse a hechos o circunstancias pertenecientes al círculo que configura la situación en que se produce la resolución administrativa recurrida en revisión, que, de haber sido conocidos por la Administración en el momento de resolver, hubieran dado lugar a un pronunciamiento favorable a quien de esa forma extraordinaria recurre”⁴⁷, ha admitido, por ejemplo, una sentencia civil firme en virtud de la cual desaparecía el presupuesto determinante de una liquidación girada⁴⁸.

No obstante, igual que se señalaba en relación con las autoliquidaciones, precisa el art. 219.2 de la LGT que la revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, resultando al respecto trasladables las consideraciones apuntadas en el apartado anterior.

Así pues, con independencia de si el pago de la cuota del IIVTNU resultó de una autoliquidación o una liquidación administrativa, los beneficiarios del nuevo supuesto de no sujeción podrán llegar a recuperar su importe, a pesar de la clara afectación que ello comporta de los motivos que llevaron a su introducción en el TRLRHL. Y es que, considerando el Preámbulo de la Ley Orgánica 2/2022, no cabe duda de que la exigencia del pago del IIVTNU y la necesidad de su posterior reclamación resultan claramente contrarias a la finalidad de “agilizar el proceso sucesorio” al que se enfrentan tales sujetos, así como al fin de eliminar la “significativa carga económica” que conlleva su acceso “a los bienes y derechos de la herencia” (lo cual, junto a los demás problemas apuntados, demuestra la ineludible necesidad de su reformulación).

X. CONCLUSIONES

- I. A pesar de la conveniencia de establecer un trato fiscal más favorable en el IIVTNU para los hijos y sujetos dependientes de las mujeres

fallecidas por violencia de género, respecto a la adquisición de los bienes y derechos de su herencia, resulta indispensable reformular el nuevo supuesto de no sujeción introducido en el 104.3 del TRLRHL, tanto por razones de eficacia como de índole jurídica incluso constitucional.

- II. En particular, dado que en tales adquisiciones se produce el hecho imponible del Impuesto, lo que realmente debería establecerse es una exención del 100%, la cual, tanto desde un punto de vista constitucional como operativo, debería reconocerse con independencia de la condición de víctima de violencia de género del causante, de su sexo y de la causa del fallecimiento.
- III. Sin embargo, para garantizar su viabilidad, debería preverse para todas las adquisiciones *mortis causa* de los hijos o sujetos dependientes de las personas fallecidas que, por ser menores no emancipados o personas con discapacidad, se encuentren en una situación de especial vulnerabilidad, valorándose su edad, su potencial discapacidad y el vínculo que mantenían con el causante en el momento del fallecimiento de este (ya que es cuando se devengará del IIVTNU).
- IV. Asimismo, esta exención debería acompañarse de una prórroga automática y mayor del período voluntario para declarar o autoliquidar el Impuesto, previéndose para todos los casos en los que tales sujetos puedan adquirir derechos sobre terrenos de naturaleza urbana de la herencia de sus progenitores o personas de referencia. De este modo, además de reducir sus trámites sucesorios, no solo se evitaría que el tributo se cargara a la herencia yacente, sino también la demora y complejidad que hoy puede plantear la eventual recuperación de su pago (manteniendo, al mismo tiempo, el control del resto de transmisiones que pudiera integrar la herencia).
- V. Y todo ello sin perjuicio de la conveniencia de que, con el mismo fin de simplificar tales trámites, también les liberara de presentar declaración o comunicación alguna relativa al IIVTNU en el momento en el que acepten la adquisición, y más teniendo en cuenta que, aparte de las obligaciones de información tributaria que deben cumplir los notarios ante tales adquisiciones, así como del control del Impuesto que lleva a cabo el Registro de la Propiedad, no podrán perjudicar los intereses de la Administración (considerando la procedencia de la íntegra exención y que, en cualquier caso, será la fecha del fallecimiento del causante la que determinará el inicio del período de generación de la potencial plusvalía gravable ante una futura transmisión).

XI. BIBLIOGRAFÍA

- ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUYEYO, J. (2001). *Manual de ingresos de las Corporaciones locales*. Madrid: El consultor de los Ayuntamientos y Juzgados.
- BONELL COLMENERO, R. (2005). Principio de igualdad y deber de contribuir. *Anuario jurídico y económico escurialense*, núm. 38, 177-207.
- CALVO ORTEGA, R. (2004). Obligados tributarios. En R. Calvo Ortega (dir.). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Civitas (pp. 133-212).
- COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL MODELO DE FINANCIACIÓN LOCAL (2017). *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local, de 26 de julio de 2017*. Madrid: Ministerio de Hacienda.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA FINANCIACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES (2002). *Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales, de 3 de julio de 2002*. Madrid: Ministerio de Hacienda.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (1994). Aplicaciones prácticas de los principios constitucionales tributarios. *Tribuna Fiscal*, núm. 40, 51-62.
- GARCÍA NOVOA, C. (1993). *La devolución de ingresos tributarios indebidos*. Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2004). El futuro del impuesto sobre sucesiones y donaciones: apuntes para una reflexión (II). *Bolsa de Madrid*, núm. 134, 74-81.
- GARCÍA NOVOA, C. (2005). *La revocación en la Ley General Tributaria*. Cizur Menor: Aranzadi.
- GARCÍA VILLAREJO, A. y SALINAS SÁNCHEZ, J. (1994). *Manual de Hacienda Pública, general y de España*. Madrid: Tecnos.
- GUERRA REGUERA, M. (2016). La extinción de una comunidad de bienes con exceso de adjudicación compensado en el IIVTNU. *Tributos locales*, núm. 127, 143-155.
- MANZANO SILVA, M.E. (2016). La liquidación del IIVTNU ante la herencia yacente. *Tributos locales*, núm. 127, 41-65.
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2022). La actuación de los ayuntamientos tras la declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal. *Anuario de Derecho Municipal*, núm. 15, 77-114.
- MATA SIERRA, M.T. (2009). *El Principio de Igualdad Tributaria*. Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi.
- NIETO MONTERO, J.J. (2010). Las herencias yacentes como obligados tributarios. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M.A. Collado Yurrita y J. Zornoza Pérez (dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Vol. I. Cizur Menor: Aranzadi (pp. 829-852).
- REY MARTÍNEZ, F. (2022). Igualdad y prohibición de discriminación. En M. Paloma Biglino Campos *et al.* (coords.). *Lecciones de Derecho Constitucional II*. Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi (pp. 435-462).
- RUIZ GARIJO, M. (2006). Tributación conjunta y sesgo de género, *Nueva fiscalidad*, núm. 7, 9-26.
- SÁINZ DE BUJANDA, F. (1964). Teoría jurídica de la exención tributaria. En *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

XII. ÍNDICE DE LAS RESOLUCIONES CITADAS

- Auto de la Audiencia Provincial Penal de Barcelona 892/2023, de 11 de diciembre de 2023 (rec. núm. 908/2023).
- Resolución del TEAR de Andalucía 14/03172/2021/00/00, de 18 de marzo de 2022.
- STC 3/1983, de 25 de enero.
- STC 166/1988, de 26 de septiembre.
- STC 134/1996, de 22 de junio.
- STC 46/1999, de 22 de marzo.
- STC 46/2000, de 17 de febrero.
- STC 200/2001, de 4 de octubre.
- STC 39/2002, de 14 de febrero.
- STC 96/2002, de 25 de abril.
- STS de 2 de abril de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 5682/2002).
- STS de 24 de julio de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 3681/2005).
- STS 510/2009, de 12 de mayo de 2009, Sala de lo Penal (rec. núm. 11582/2008).
- STS de 17 de junio de 2009, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 4846/2007).
- STS 1068/2009, de 4 de noviembre de 2009, Sala de lo Penal (rec. núm. 566/2009).
- STS de 9 febrero 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 3276/2008).
- STS 1484/2018, de 9 de octubre de 2018 (rec. núm. 4625/2017).
- STS 741/2020, de 11 de junio de 2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 3887/2017).
- STS de 3 de marzo de 2020, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 1571/2018).
- STS 145/2021, de 4 de febrero de 2021, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 3816/2019).
- STS 154/2022, de 9 de febrero de 2022, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 126/2019).
- Contestaciones a Consultas Tributarias Vinculantes de la DGT
V2114-14, de 1 de agosto de 2014.
V1962-15, de 22 de junio de 2015.
V0397-16, de 1 de febrero de 2016.
V0473-16, de 8 de febrero de 2016.

V0961-18, de 11 de abril de 2018.

V1313-20, de 8 de mayo de 2020.

V0135-23, de 3 de febrero de 2023.

V0471-24, de 19 de marzo de 2024.

NOTAS

¹ Por lo que respecta a su eficacia temporal, la Disposición transitoria de la Ley Orgánica 2/2022 precisa que, si bien la entrada en vigor de la propia Ley se produjo el 23 de marzo de 2022, tales previsiones deben resultar de aplicación “a todos los procesos, o procedimientos tributarios actualmente en tramitación, sea cual sea el estado en que se encuentren”, exceptuando únicamente “las previsiones sobre competencia judicial previstas en el artículo primero y en el apartado Uno del artículo segundo, que continuarán siendo competencia de los órganos que vinieran conociendo de los mismos hasta su conclusión por sentencia firme”.

² Señala el mencionado precepto que “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

³ STC 166/1988, de 26 de septiembre.

⁴ En este sentido, tras precisar que la igualdad consagrada en la CE integra tres dimensiones (la liberal, la democrática y la social), REY MARTÍNEZ señala que, “desde el punto de vista social, la idea de igualdad legitima un derecho desigual a fin de garantizar a individuos y grupos vulnerables o en desventaja socio-económica la igualdad de oportunidades”. (REY MARTÍNEZ, 2022, 436).

⁵ STC 3/1983, de 25 de enero.

⁶ Recuérdese en este punto que, de conformidad con el art. 31.1 de la CE, “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, precepto del que la doctrina y la jurisprudencia han derivado los denominados “principios de justicia tributaria” integrados por los principios de capacidad económica, igualdad tributaria, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad.

⁷ BONELL COLMENERO, 2005, 203.

⁸ Véase, entre otras, la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V0471-24, de 19 de marzo de 2024.

⁹ En este sentido, véanse las Contestaciones a las Consultas Tributarias Vinculantes V0473-16, de 8 de febrero de 2016; o V1313-20, de 8 de mayo de 2020.

¹⁰ A modo de ejemplo, este es el caso de la disolución de una comunidad de bienes en la que produzca un exceso de adjudicación a consecuencia de dar cumplimiento a los arts. 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil. Y es que, como ha resaltado la DGT siguiendo las consideraciones de, entre otras, la STS 1484/2018, de 9 de octubre de 2018 (rec. núm. 4625/2017), “dichos preceptos responden al principio general establecido en el artículo 1.062 del Código Civil de que, cuando la cosa común sea indivisible, ya sea por su propia naturaleza o porque pueda desmerecer mucho por la indivisión, la única forma de extinción de la comunidad es adjudicarla a uno de los comuneros con la obligación de abonar a los otros el exceso en metálico”. Por consiguiente, “cuando el exceso surja de dar cumplimiento a alguno de los referidos preceptos, dicho exceso no se considerará transmisión patrimonial onerosa y no determinará la sujeción al IIVTNU”. (Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V0135-23, de 3 de febrero de 2023).

¹¹ Al respecto, véase la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante V2114-14, de 1 de agosto de 2014.

¹² Además de las previsiones genéricas del 31.3 de la CE (“solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”), así lo establece de forma expresa el art. 8.d) de la LGT, al precisar que se regulará en todo caso por ley “el

establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Y es que, si bien el TC ha reconocido que la reserva de ley que impera en el ámbito tributario no es de carácter absoluto, sino relativo (en el sentido de que únicamente serán necesarias las normas de rango legal para crear los tributos y configurar sus elementos esenciales), también ha dejado clara su exigencia respecto a los preceptos que exoneran del deber de contribuir (véase, entre otras, la STC 221/1992, de 11 de diciembre).

¹³ Entre otras, véase en este punto la STC 134/1996, de 22 de junio, sin olvidar que, como precisó la STC 46/2000, de 17 de febrero, además de ser un medio de recaudación de ingresos públicos y constituir instrumentos de política económica general, los tributos también sirven para asegurar una mejor distribución de la renta nacional.

¹⁴ De hecho, respecto a la potencial capacidad económica de los adquirentes, procede recordar las críticas que tradicionalmente se han realizado al gravamen de la adquisición *mortis causa* entre familiares directos por parte del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), cuestionando, por ejemplo, el incremento de riqueza que experimenta un hijo que hereda la vivienda habitual en la que vivía con el causante y donde seguirá viviendo o el saldo de una cuenta corriente propiedad del fallecido a la que ya podía acceder por vía de una titularidad indistinta (GARCÍA NOVOA, 2004, 7). Además, como también podrá ocurrir en los presentes supuestos e incluso con mayor gravedad, no hay que olvidar la inexistencia de riqueza que se producirá cuando los herederos reciban un patrimonio esencialmente inmobiliario del que, a efectos prácticos, ya venían disfrutando y, ante la falta de liquidez del mismo, se vean obligados a enajenarlo para hacer frente a la correspondiente tributación o a su propia subsistencia, y es que, como destacan GARCÍA VILLAREJO y SALINAS SÁNCHEZ (1994, 486), es evidente la disminución de la capacidad de pago que experimentan las familias en las que el causante era el sustento económico principal.

¹⁵ En particular, señalaba el art. 106.1 que “están exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten a consecuencia de los actos siguientes: a) Las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes. (...) c) Las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial”.

¹⁶ Entre otros, así lo destaca GUERRA REGUERA, 2016, 155.

¹⁷ Reconociendo que el periodo de generación del incremento de valor que somete a gravamen el IIVTNU no se ve interrumpido por las transmisiones que no originan su devengo, véanse, entre otras, las Contestaciones a las Consultas Tributarias Vinculantes V0473-16, de 8 de febrero de 2016; o la V0961-18, de 11 de abril de 2018.

¹⁸ En este punto, recuérdese que, de acuerdo con el art. 21 de la LGT, la fecha del devengo es la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, de modo que, en el momento de devengarse el IIVTNU en este caso (que, conforme al art. 109.1.b) del TRLRHL, sería la fecha en que tuviera lugar la transmisión onerosa), será el hijo que hubiera adquirido el terreno quien ostentará, en exclusiva, la condición de contribuyente.

¹⁹ Al respecto, véase el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona 892/2023, de 11 de diciembre de 2023 (rec. núm. 908/2023).

²⁰ A tal efecto, recuérdese que, de conformidad con el art. 11.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, “los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peti-

ciones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal”.

²¹ En concreto, señala tal precepto que las Administraciones Públicas vascas “garantizarán que toda persona cuya identidad sexual sea la de mujer y sea víctima de la violencia de género, de agresión sexual o víctima de trata, tenga acceso, en condiciones de igualdad, a los recursos asistenciales existentes, independientemente de lo que refleje su documentación legal”.

²² En este sentido, véase la STS 1068/2009, de 4 de noviembre de 2009, Sala de lo Penal (rec. núm. 566/2009).

²³ Resolución de 2 de diciembre de 2021, de la Secretaría de Estado de Igualdad y contra la Violencia de Género, por la que se publica el Acuerdo de la Conferencia Sectorial de Igualdad, de 11 de noviembre de 2021, relativo a la acreditación de las situaciones de violencia de género.

²⁴ De hecho, si bien el art. 1 de la Instrucción 1/2021, de 18 de febrero, del Instituto Andaluz de la Mujer, sobre pautas y criterios comunes para la emisión de la acreditación administrativa de la condición de víctima de violencia de género (Título Habilitante), señala que “la acreditación podrá ser solicitada por la usuaria directamente, por la persona que ejerza la guarda y custodia sobre esta si es menor, o su representación legal, así como por servicios especializados en atención de violencia de género”, añade, respecto a esta última posibilidad, que “siempre que lo haya solicitado la usuaria a través de ellos”.

²⁵ Entre otras, véase la consolidada doctrina del TC al respecto en las SSTC 46/1999, de 22 de marzo; 200/2001, de 4 de octubre; 39/2002, de 14 de febrero; o 96/2002, de 25 de abril.

²⁶ A modo de ejemplo, véase el art. 8.Tres del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, donde, si bien se contempla la reducción del 95% de la base imponible del ISD ante tales donaciones, se limita a que no sobrepasen de 60.000 euros y, entre otros aspectos, a que la mujer donataria no sea titular de otra vivienda y a su nivel de renta. Asimismo, en el art. 32 de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, donde la reducción propia de la base imponible es del 99% (con el límite general de 150.000 euros), se hace referencia a su patrimonio preexistente, lo que también se prevé, en este caso, para las víctimas que reciban el pleno dominio de un inmueble de sus ascendientes o sujetos equiparados y que vaya a constituir su vivienda habitual.

²⁷ En este sentido, véase la STC 221/1992, de 11 de diciembre.

²⁸ Punto I del Preámbulo de la Ley Orgánica 2/2022.

²⁹ En este sentido, véanse, entre otras, las SSTC 96/2002, de 25 de abril; o 57/2005, de 14 de marzo.

³⁰ Entre otras, así lo ha precisado en contestaciones a consultas tributarias como la 0040-16, de 22 de noviembre 2016, tras señalar que, en tanto que el TRLRHL no contempla definición alguna sobre la pertinente fecha de transmisión o constitución, debe acudir a la concreta regulación del negocio jurídico celebrado para conocer cuándo habrán tenido lugar. Y en particular, respecto a las transmisiones *mortis causa*, ha concretado que la fecha del fallecimiento es la que deriva de los arts. 440, 657, 661 y 989 del Código Civil, sin perjuicio de que, en las adquisiciones derivadas de contratos y pactos sucesorios, el IIVTNU se materialice en el momento en el que se celebren.

³¹ Concretamente, señala el punto IV de su Preámbulo que “la transmisión de ciertos bienes y derechos de la herencia de sus madres (como, por ejemplo, la vivienda en la que residían) que tiene lugar con ocasión de su fallecimiento, determina el devengo del Impuesto

sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y su obligación de pago por las huérfanas y huérfanos adquirentes. Sin duda, esto también supone una significativa carga económica, que puede afectar gravemente a la viabilidad de su adquisición”.

³² Arts. 14.Ocho y 16. Siete del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio.

³³ En concreto, así ocurre en el art. 104.5 del TRLRHL, ya que, tras señalar que “no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición”, se añade expresamente que, “para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición”.

³⁴ A tal efecto, recuérdese que la redacción actual del art. 254.1 del Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria, establece que “ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieren por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir”.

³⁵ Para un mayor desarrollo, véase NIETO MONTERO, 2010, 829-852.

³⁶ Entre otras, véase la Contestación a la Consulta Vinculante de la DGT V1962-15, de 22 de junio de 2015; o la V0397-16, de 1 de febrero de 2016.

³⁷ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL MODELO DE FINANCIACIÓN LOCAL (2017, 47 a 49).

³⁸ A tal efecto, señala el art. 254.5 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria que “el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo”.

³⁹ En relación con dicho concepto, véase GARCÍA NOVOA, 1993, 122.

⁴⁰ A pesar de que la ley no contenga una definición del concepto “ingreso indebido”, sentencias como la STS de 2 de abril de 2008, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 5682/2002), han considerado que, de la enumeración de supuestos que contempla el art. 221.1 de la LGT, este puede deducirse, precisando que “surge a partir de la entrega al Tesoro Público de cualquier cantidad como consecuencia de tributos que no resulte procedente, siempre que no provenga de la propia mecánica de la liquidación, regida por la normativa de cada tributo y que puede hacer que el ingreso en principio “debido” se convierta posteriormente en improcedente”.

⁴¹ En particular, como concreta su FJ3, las circunstancias esenciales que dieron lugar al correspondiente pronunciamiento del TS fueron las siguientes: 1. Una sociedad autoliquidó su Impuesto sobre Sociedades (IS) de 2004 declarando como ingresos unas comisiones abonadas por otra empresa. 2. Esta segunda entidad es sometida a una inspección que concluye con una liquidación que señala que las comisiones no eran gastos deducibles, sino que constituían, en realidad, una retribución por la participación en capitales propios. 3. Cuando esta liquidación gana firmeza y la primera empresa tiene conocimiento de ello (año 2011), procede a solicitar la devolución, como ingresos indebidos, del importe que incluyó en su autoliquidación relativo

a las mencionadas comisiones. 4. Lógicamente, esta petición se efectuó transcurridos más de cuatro años desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación del IS de 2004 y se cuestiona la prescripción del derecho a solicitar los pertinentes ingresos indebidos.

⁴² Resolución del TEAR de Andalucía 14/03172/2021/00/00, de 18 de marzo de 2022.

⁴³ Véase en este sentido la STS 145/2021, de 4 de febrero de 2021, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 3816/2019).

⁴⁴ En particular, este procedimiento se contempla respecto a “los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos: a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional. b) Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio. c) Que tengan un contenido imposible. d) Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta. e) Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados. f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición. g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”.

⁴⁵ Entre otras, véase al respecto el FJ4 de la STS de 9 febrero 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. núm. 3276/2008).

⁴⁶ GARCÍA NOVOA, 2005, 107-110.

⁴⁷ Entre otras, véase en este sentido las SSTs de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de 24 de julio de 2008 (rec. núm. 3681/2005); o de 17 de junio de 2009 (rec. núm. 4846/2007).

⁴⁸ Véase el FJ4 de la STS de 3 de marzo de 2020 (rec. núm. 1571/2018).

*Trabajo recibido el 12 de febrero de 2024 y aceptado
para su publicación el 20 de mayo de 2024*

