



**VNiVERSiDAD  
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

## **TRABAJO FIN DE GRADO**

### **GRADO EN DERECHO**

**Derecho Administrativo, Financiero y Procesal**

**Derecho Financiero**

**Curso 2019/2020**

# **PROBLEMAS QUE PLANTEA EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

**Nombre: Juan Manuel Pedrón Alfonso**

**Tutor: Isabel Gil Rodríguez**

**Mes: Julio    Año: 2020**



**TRABAJO FIN DE GRADO**

**GRADO EN DERECHO**

**Derecho Administrativo, Financiero y Procesal**

**Derecho Financiero**

**PROBLEMAS QUE PLANTEA EL  
IMPUESTO SOBRE EL  
INCREMENTO DE VALOR DE LOS  
TERRRENOS DE NATURALEZA  
URBANA**

**PROBLEMS THAT THE LOCAL  
TAX ON PROPERTY SALES HAVE  
OVER THE URBAN LANDS**

**Juan Manuel Pedrón Alfonso**  
**juanmapedronalfonso@usal.es**

**Tutora: Isabel Gil Rodríguez**

## RESUMEN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), conocido como la “plusvalía municipal” es un impuesto local potestativo, y por lo tanto constituye una posible fuente de financiación de los ayuntamientos para llevar a cabo sus políticas y prestar los servicios sobre los que tienen atribuida competencia. La configuración normativa del impuesto lleva desde la crisis económica e inmobiliaria del año 2008 en el punto de mira del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, debido a las dudas acerca de su adaptación a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española. Han sido numerosos los pronunciamientos del Tribunal Constitucional y de los tribunales ordinarios acerca de la regulación del IIVTNU en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

El objetivo del trabajo es analizar el régimen jurídico actual del impuesto, localizar los principales problemas de su regulación y aplicación, así como el estudio y análisis de las principales Sentencias del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo.

**PALABRAS CLAVE:** Impuestos, haciendas locales, capacidad económica, financiación local, IIVTNU.

## ABSTRACT

The Local Tax on Property Sales (IIVTNU, in Spanish), known in Spanish as “plusvalía municipal” is a local optional tax, and consequently constitutes a possible source of financing for the district to execute their policies and provide the services over which they have attributed competence. The legal configuration of the tax has been in the sights of the Constitutional Court and the Supreme Court since the economic and real estate crisis of the year 2008, due to doubts about its adequacy to the constitutional principles of economic capacity and non-confiscatory nature included in the article 31 of the Spanish Constitution. There have been numerous judgments by the Constitutional Court and the ordinary courts relating to the regulation of the IIVTNU in the Restated Text of the Regulatory Act of Local Treasuries.

The aim of the project is to analyse the current legal regime of the tax, look for the main problems of its regulation and application, as well as the study and analysis of the main Judgments of the Constitutional Court and Supreme Court.

**KEYWORDS:** taxes, local tax, economic capacity, local financing, IIVTNU.

# **PROBLEMAS QUE PLANTEA EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

## **ÍNDICE**

**Abreviaturas.** *Página 8.*

**1.- Introducción.** *Página 10.*

**2.- La plusvalía municipal. Régimen jurídico actual.** *Página 11.*

2.1.- Antecedentes normativos. *Página 12.*

2.2.- Naturaleza del impuesto. *Página 13.*

2.3.- Hecho imponible: aspecto material, espacial y temporal. *Página 15.*

2.4.- Supuestos de no sujeción. *Página 18.*

2.5.- Exenciones. *Página 20.*

2.6.- Sujetos pasivos. *Página 22.*

2.7.- Elementos de cuantificación. Base imponible. Tipo de gravamen. Cuota íntegra. Bonificaciones y cuota líquida. *Página 23.*

2.8.- Gestión del impuesto. *Página 31.*

**3.- Problemas que plantea el IIVTNU.** *Página 34.*

3.1.- Los pronunciamientos de inconstitucionalidad y la interpretación del TS. *Página 35.*

3.1.1. La STC nº 59/2017 de 11 de mayo. *Página 35.*

3.1.2. La odisea después de la STC 59/2017. Interpretaciones de los Tribunales Superiores de Justicia. Tesis maximalistas vs tesis minimalistas. *Página 38.*

3.1.3.- La solución a la diversidad de interpretaciones: la STS 1163/2018, de 9 de julio. *Página 41.*

3.1.4. Un paso más allá: La STC 126/2019. Luces y sombras. *Página 44.*

3.2. Soluciones a golpe de recurso de casación. Las respuestas del Tribunal Supremo a las preguntas más frecuentes. *Página 46.*

**4.- Conclusiones.** *Página 52.*

**Bibliografía, Jurisprudencia, legislación y referencias electrónicas.**  
*Página 54.*





## **ABREVIATURAS**

Art.: artículo.

BOE: Boletín Oficial del Estado

CCAA: Comunidades Autónomas

CE: Constitución Española

Cfr.: consúltese

Cit.: cita repetida

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS: Impuesto sobre Sociedades

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LGT: Ley General Tributaria

LOTIC: Ley Orgánica del Tribunal Constitucional

LPAC: Ley del Procedimiento Administrativo Común

LRITPAJD: Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LRJSP: Ley del Régimen Jurídico del Sector Público

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TC: Tribunal Constitucional

TRLHL: Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

Vid.: Véase

## 1.-INTRODUCCIÓN

Cuando hablamos de tributos, y concretamente de impuestos, siempre nos suelen venir a la cabeza los grandes impuestos de gestión estatal tales como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido, pero pocas veces, sin embargo, se habla entre la opinión pública de los impuestos de gestión local.

Las entidades locales son una administración más dentro del Estado español, que tienen reconocida autonomía política, administrativa y financiera local en los arts. 133,137, 140 y 142 de nuestro texto constitucional. Como Administración, tiene atribuidas un conjunto de competencias materiales, que tiene que financiar con sus ingresos, los cuales están integrados, según señala el art. 2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLHL, por: ingresos patrimoniales; ingresos tributarios (impuestos, tasas y contribuciones especiales y recargos exigibles sobre impuestos autonómicos o de otras entidades locales); participaciones en tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas (CCAA); subvenciones; precios públicos; producto de operaciones de crédito; producto de multas y sanciones; y otras prestaciones de derecho público. Como se puede observar, forma parte de sus recursos, los impuestos propios, cuya gestión, en algunos supuestos, genera numerosos problemas<sup>1</sup>.

El objetivo del trabajo es analizar la estructura y los problemas que plantea el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), más conocido como “La Plusvalía Municipal”. El hecho de haber optado por el análisis de este impuesto se debe a que es uno de los impuestos que, en los últimos años, ha causado un mayor revuelo en los órganos de recaudación de los Ayuntamientos, en la doctrina y especialmente en la jurisprudencia.

En los últimos años han sido numerosos los litigios que se han suscitado acerca de la configuración y la constitucionalidad de este impuesto, obligando al Tribunal Constitucional a pronunciarse sobre esta cuestión.

---

<sup>1</sup> Para profundizar, cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *La reordenación de la Hacienda Local en la Segunda descentralización: PICAS y dificultades del Pacto Local en Castilla y León*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

Los problemas se han desatado en este impuesto a partir de la crisis económica inmobiliaria del 2008, ya que los inmuebles perdieron un gran valor, y la fórmula que establece el TRLHL para el cálculo del impuesto hacía que, en incluso en casos de minusvalía, los contribuyentes tuvieran que pagar el impuesto, planteando así serias dudas sobre la adaptación de la regulación del impuesto a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad regulados en el art.31 CE.

La declaración de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional de algunos de los preceptos que regulan este impuesto ha ocasionado numerosos problemas interpretativos, problemas que deberían haber sido resueltos por el legislador, pero que, debido a su dejadez, ha tenido que solucionarlos la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, a golpe de recurso de casación y sentencia.

Nos ha parecido conveniente analizar, a lo largo del trabajo, la regulación actual y estructura del IIVTNU, los problemas de constitucionalidad que plantea, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional y las principales sentencias del Tribunal Supremo que han sentado doctrina.

Igualmente, con el fin de ofrecer una visión más práctica del impuesto, y siempre que ha procedido, he dado cuenta de la regulación del IIVTNU en el Ayuntamiento de Morales del Vino (Zamora), dada la vinculación política que me une al mismo.

## **2.- LA PLUSVALÍA MUNICIPAL. RÉGIMEN JURÍDICO ACTUAL**

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), también conocido como plusvalía municipal, es un ingreso público, y dentro de la clasificación de los ingresos públicos es un impuesto. En concreto, se trata de un impuesto local, de exacción voluntaria, que se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 TRLHL. El sustento constitucional de este impuesto se encuentra recogido en el art. 47 CE *in fine* cuando dispone que “*la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos*”. Se debe tener presente, sin embargo, que este mandato constitucional también se articula con otras figuras. Así, el IRPF y el IS, como es sabido, gravan las plusvalías del transmitente y el ISD, del adquirente. Además, resulta que la comunidad también participa de dichas plusvalías mediante los distintos instrumentos urbanísticos.

Como todo ingreso público, el fin de la recaudación de este impuesto es dotar a las administraciones locales de medios suficientes para llevar a cabo políticas sobre las materias en las que tiene competencia cada administración. El IIVTNU es una de las fuentes de ingresos que tienen los Ayuntamientos para poder afrontar los gastos que conlleva el desarrollo de las competencias que le atribuye la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.

No se puede conocer el régimen jurídico actual del IIVTNU sin asomarse a los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional, los cuales, como podremos observar más abajo, han supuesto un importante cambio en el hecho imponible y la base imponible de este impuesto.

Como se trata de un impuesto de exacción voluntaria, los Ayuntamientos del término municipal en el que se encuentre el terreno de naturaleza urbana, podrán facultativamente exigirlo o no. La exigencia de este impuesto en un determinado término municipal se trata, por tanto, de una decisión política que, en su caso, requerirá Ordenanza fiscal que lo establezca y discipline, siguiendo los parámetros fijados por el legislador estatal en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

## **2.1.- Antecedentes normativos**

El IIVTNU es un impuesto clásico de la hacienda local, bastante recaudatorio. Sus antecedentes normativos han sido examinados de forma detallada por algún autor, cuyas ideas resumimos seguidamente.<sup>2</sup> Los primeros orígenes y propuestas sobre este impuesto se encuentran en el proyecto de la Ley de Haciendas Locales, de 7 de junio de 1907, más conocido como la Ley Maura.<sup>3</sup> Otros proyectos posteriores, que proponían la regulación de este impuesto, son la solicitud del Ayuntamiento de Madrid al Ministerio de la Gobernación en el año 1910, solicitando que se legislara sobre un impuesto sobre el incremento de valor de los solares. También en 1910 se elaboró, por el entonces Ministro

---

<sup>2</sup>Cfr. POLO DEL POZO, J. M.ª: “La plusvalía municipal como impuesto redundante”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019, p. 206.

<sup>3</sup> CASANA MERINO, F, *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

de Hacienda Eduardo Cobián y Boffignac, un proyecto de Ley que recogía el arbitrio de plusvalía<sup>4</sup>

Avanzando en la historia, en 1915, se elabora por el Ministro de Hacienda Gabino Bugallal Araujo un nuevo proyecto de Ley y, en el año siguiente, se elabora por el Ministro de Hacienda Santiago Alba otro nuevo proyecto.<sup>5</sup> Ya en 1917, mediante la Ley de Autorizaciones de 2 de marzo, se autoriza por primera vez al Gobierno a exigir este impuesto. Siendo la primera Ley que recoge este impuesto denominado entonces arbitrio municipal, el Real Decreto de 13 de marzo de 1919. Numerosas leyes y proyectos de reforma han ido modificando la regulación del tributo en cuestión hasta llegar a la configuración actual del IIVTNU que se estableció mediante la Ley 39/1998, modificada por la Ley 50/1998 y la Ley 51/2002, refundiéndose la regulación mediante el TRLHL, que estamos analizando en este trabajo.

## 2.2.-Naturaleza del impuesto

La naturaleza jurídica del IIVTNU se deduce de su regulación jurídica, arts. 104-110 TRLHL, preceptos estos a los que nos hemos referido ya. De este modo, cabe afirmar que el IIVTNU es un impuesto de carácter **directo**. Según indica el art. 104.1 TRLHL, “*el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*”.

Conviene matizar, no obstante, que se trata de un impuesto de carácter directo, en atención a tres criterios. De este modo, y, en primer lugar, podemos señalar, siguiendo un **criterio económico**, que es directo porque grava una manifestación directa de riqueza, concretamente una renta o si se prefiere el enriquecimiento que obtiene el transmitente, a título oneroso, o el adquirente, a título lucrativo, de un terreno de naturaleza urbana<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup>Vid. POLO DEL POZO, J. M.<sup>a</sup>: *La plusvalía municipal...*, cit., p. 206 y 207.

<sup>5</sup>Cfr. MARTÍN RUÍZ: *Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Universidad de Sevilla, Sevilla, 2016, p. 8.

<sup>6</sup>Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Navarra, 2019, p.120.

Por otra parte, y, en segundo lugar, si acudimos a un **criterio jurídico**, cabe afirmar que el IIVTNU es un impuesto directo, pues no se permite su repercusión jurídica<sup>7</sup>.

Finalmente, y, en tercer lugar, el IIVTNU es directo por su clasificación presupuestaria. Así se deduce de la Orden EHA/365/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Interesa aclarar que esta Orden ministerial realiza una clasificación de los impuestos de las entidades locales, dividiéndolos en impuestos directos e indirectos. Y, concretamente, el art.11 de dicha Orden clasifica el IIVTNU como un impuesto directo, desde el punto de vista de la estructuración presupuestaria

Se trata, asimismo, de un **impuesto de carácter real y objetivo**. Real, debido a que la regulación del hecho imponible se realiza haciendo referencia a bienes y derechos, y no hace referencia a personas.<sup>8</sup> Y, objetivo, porque en su cuantificación no se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo.

Por otra parte, es un **impuesto instantáneo, con un hecho imponible duradero**, no periódico. Bien es cierto que la plusvalía, para su generación, requiere un período de tiempo determinado, lo que no hay que confundir con el período impositivo, que no existe en este impuesto. Es un impuesto instantáneo porque el hecho imponible se produce en un solo acto, no se genera de forma periódica.

Es un **impuesto local**, más concretamente, **municipal**, art. 59.2 TRLHL, lo que supone que el diseño del impuesto se realiza por el legislador estatal. No obstante, como ya hemos indicado, se trata de un impuesto de carácter potestativo, o de exacción voluntaria, siendo el Ayuntamiento en cuestión el que deba decidir si lo exige o no estableciendo y aprobando la correspondiente Ordenanza fiscal. En caso de que un Ayuntamiento opte por establecerlo, deberá cumplir dos requisitos, regulados en el art.15 TRLHL: 1. Un acuerdo de imposición. 2. Aprobar una ordenanza reguladora del impuesto. El contenido mínimo de la ordenanza se regula en el art.16 TRLHL.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A: *Derecho Financiero...*, cit., p.120.

<sup>8</sup> Cfr. MENÉNDEZ MORENO, A: *Derecho Financiero ...*, cit., p.118.

<sup>9</sup> El art.16 TRLHL establece como requisitos mínimos de la ordenanza: “a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo. b) Los regímenes de declaración y de ingreso. c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.”

### 2.3.- Hecho imponible: aspecto material, espacial y temporal

El objeto de este apartado es examinar el hecho imponible del IIVTNU, siguiendo la clásica clasificación que discrimina su aspecto material, espacial y temporal. En dicha tarea, partiremos de la genérica definición legal de hecho imponible, recogida en el art. 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, según la cual, *“el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”*. Descendiendo en nuestro estudio, debemos acudir al art. 104.1 TRLHL, encargado de señalar cuál es el hecho imponible de este impuesto, en su **aspecto material**: *“el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”*

Del tenor literal de dicho precepto, podemos extraer tres notas, que son esenciales en la definición del hecho imponible del IIVTNU, en su aspecto material. En primer lugar, debe existir un incremento de valor del terreno. En segundo término, se debe de tratar de terrenos de naturaleza urbana. Y, finalmente, en tercer lugar, el incremento debe de producirse como consecuencia de una transmisión de la propiedad, o de una constitución o transmisión de un derecho real<sup>10</sup>.

Al hilo de lo anterior nos surgen algunas dudas. Así, cabe plantearse qué terrenos se consideran de naturaleza urbana a efectos del IIVTNU. Para responder a la anterior cuestión debemos acudir al art.104.2 TRLH, según el cual: *“está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”*.

---

<sup>10</sup> En este sentido, cfr. CARRASCO PADILA, P.J- GONZÁLEZ ALFARO, M.ª LL: “Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *El ordenamiento tributario y presupuestario local. Análisis interno y comunitario*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016, p. 309.



Como se deduce del precepto anterior, los terrenos que tienen la consideración de urbanos a efectos de la plusvalía municipal son los considerados como urbanos y de características especiales a efectos del Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), impuesto éste también de carácter local y obligatorio, según es sabido. Así las cosas, el art.61.3 TRLHL dispone que, a efectos del IBI, *“tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”*. Por lo tanto, serán terrenos urbanos los considerados como tales en el art.7 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, así como los considerados como bienes inmuebles de características especiales en el art.7 de este mismo Real Decreto. Quedan sujetos, por tanto, los solares, los terrenos de naturaleza urbana y urbanizable y los bienes inmuebles de características especiales. Y quedan fuera del hecho imponible las construcciones y las plusvalías generadas por la transmisión de terrenos rústicos. Por tanto, el incremento del valor sujeto a gravamen es el imputado a los terrenos, y no a las construcciones.<sup>11</sup> Además, es indiferente que estén contemplados como urbanos en el padrón o en el catastro inmobiliario, lo trascendental es que tengan la consideración de urbanos a efectos del IBI en el momento del devengo.

Debemos plantearnos también en qué supuestos se produce el incremento de valor sometido a gravamen por el IIVTNU. De la regulación del impuesto contenida en el TRLHL se desprende que en todos los casos en los que se transmita un bien inmueble o un derecho real, existirá como consecuencia de esta transmisión un incremento de valor objeto de gravamen, excepto cuando el periodo generacional sea inferior al año. Por ello, atendiendo a la literalidad de esta redacción, incluso en los casos de minusvalía el contribuyente debería estar obligado a pagar el impuesto, aspecto este que no podemos dejar de criticar, al que nos referiremos después. Así lo establece el art.107 TRLHL cuando al regular la base imponible del impuesto señala que *“está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años”*.

Avanzando en nuestro estudio, debemos determinar también qué tipos de transmisiones del terreno o constitución o transmisión de un derecho real deben

---

<sup>11</sup> GARCÍA MORENO, A, “Impuestos locales”, *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

producirse para que se realice el hecho imponible del IIVTNU. En este sentido, creemos oportuno tomar prestada la clasificación realizada por LÓPEZ LEÓN, según el cual cabe diferenciar entre transmisiones del dominio, por una parte, y, derechos reales limitativos de dominio, por otra. Asimismo, a su vez, discrimina las transmisiones de dominio, diferenciando entre actos lucrativos (herencias, legados y donaciones) y actos onerosos (compraventa, permuta, expropiación, aportación a sociedad, dación en pago de deudas, subasta y derecho a elevar). Con relación a los derechos reales limitativos de dominio, también cabe distinguir entre actos lucrativos (donaciones, usufructo y nuda propiedad) y onerosos (censos, derecho de habitación, derecho de superficie)<sup>12</sup>.

Dando un paso más, debemos referirnos ahora al **aspecto temporal del hecho imponible**, cuestión ésta de la que se ocupa el art. 109 TRLHL. Como anunciamos más arriba, el IIVTNU es un impuesto que cuenta con un hecho imponible duradero, pues la plusvalía, para generarse, requiere un período de tiempo determinado<sup>13</sup>. Ello, no obstante, su devengo es instantáneo, produciéndose cuando se celebra el acto o contrato, es decir, en la fecha de la transmisión del terreno o de la constitución del derecho real. Y, si fuera mortis causa, en el momento del fallecimiento del causante. Sobre esta cuestión conviene recordar que el Tribunal Supremo<sup>14</sup> ha establecido que, para la realización del hecho imponible, es necesario que se produzca la entrega, y para que se produzca la entrega es necesario que se cumpla el esquema modo más *traditio*. Igualmente hay que tener en consideración una serie de reglas especiales recogidas en el art.109.2 TRLHL referentes a distintas vicisitudes contractuales (rescisión, resolución, sometimiento a condición...).

Al hilo del análisis del hecho imponible, en su aspecto temporal, surge otra cuestión importante. Y es que cabe plantearse qué sucedería si el terreno no tiene la consideración de urbano durante todo el período de generación de la plusvalía. Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo<sup>15</sup>, estableciendo que es indiferente que no tenga la consideración de urbano durante todo el periodo, sino que lo trascendental

---

<sup>12</sup> LÓPEZ LEÓN, J, “El hecho imponible”, *Gestión e inspección del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2011.

<sup>13</sup> El devengo es el momento durante el cual se ha de realizar el acto o negocio sujeto a gravamen. Es decir, el momento en el que se realiza el hecho imponible. Cfr. ALONSO GONZÁLEZ, L.M, CASANELLAS CHUECHOS, M, TOVILLAS MORÁN, J.M: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, Barcelona, 2019, p. 141.

<sup>14</sup> STS de 24 de julio de 1997(ECLI: ES:TS:1997:5297).

<sup>15</sup> STS de 8 de abril de 2003(ECLI: ES:TS:2003:2437).

para que se considere urbano y nazca la obligación tributaria principal es que se considere como tal en el momento del devengo.

Finalmente, nos debemos referir al **aspecto territorial** del hecho imponible. En este sentido, conviene apuntar que cada Ayuntamiento podrá gravar las plusvalías que se generen en su propio ámbito territorial.

#### **2.4.- Supuestos de no sujeción**

Para completar la definición del hecho imponible, debemos examinar los supuestos de no sujeción y de exención recogidos en la ley. En primer lugar, nos referiremos a los supuestos de no sujeción. Debemos recordar, por ello, que, según dispone el art.20 de la LGT, *“la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”*. La no sujeción se puede definir, por tanto, como una técnica legislativa consistente en realizar una declaración del hecho imponible negativa, con el fin de que el destinatario de la norma (los ciudadanos) comprenda mejor la legislación, tratándose de una gran técnica al servicio de la seguridad jurídica.<sup>16</sup> El efecto más importante de la no sujeción es la no realización del hecho imponible, el no nacimiento de la obligación tributaria principal y, por lo tanto, consecuentemente la no obligación de tener que presentar la declaración o autoliquidación del impuesto.

Más específicamente, con relación al IIVTNU, debemos dirigir nuestra atención al TRLHL, concretamente a los apartados 3 y 4 del art. 104, apartados estos encargados de señalar los supuestos de no sujeción en este impuesto municipal, que podemos sintetizar en los siguientes:

##### *1. Los terrenos que tienen la consideración de rústicos a efectos del IBI.*

Hay que hacer referencia aquí a la cuestión de inconstitucionalidad que se planteó frente a la no tributación de los terrenos rústicos. Esta cuestión de inconstitucionalidad fue resuelta por la STC 233/1999, de 16 de diciembre (BOE 20 enero de 2000),

---

<sup>16</sup> Vid. CALVO ORTEGA, R-CALVO VÉRGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, Cizur Menor, 2019.

disponiendo que no es inconstitucional la exclusión de los terrenos rústicos en el IIVTNU.<sup>17</sup>

2. *Transmisiones cónyuge-sociedad ganancial.*

- Las aportaciones de bienes y derechos de 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.
- Las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, con motivo del cumplimiento de sentencias en casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, con independencia del régimen económico matrimonial.

Estos supuestos fueron considerados como exenciones hasta el 31 de diciembre de 2002, pasando a ser consideradas como supuestos no sujetos a partir del 1 de enero de 2003, mediante la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.<sup>18</sup> Esta modificación legislativa se realizó como consecuencia de la STS de 30 de marzo de 1999(ECLI: ES:TS:1999:2227) en la que se establece que no se produce una transmisión en términos civiles en estos supuestos.

3. *Las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A.*

4. *Las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.*

5. *Las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A., o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.*

---

<sup>17</sup> Para profundizar, cfr. GARCÍA MORENO, A: “Impuestos locales”, *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

<sup>18</sup> LÓPEZ LEÓN, J, “El hecho imponible”, *Gestión e inspección del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2011.

6. *Las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima.*

Existen supuestos de no sujeción recogidos en otras normas, por ejemplo: las transmisiones en operaciones de fusión y escisión de empresas, algunas adjudicaciones de reparcelación o la creación de sociedades anónimas deportivas.<sup>19</sup>

## **2.5.- Exenciones**

Como ya anunciamos, para completar la definición del hecho imponible debemos examinar también los supuestos de exención incluidos en la ley. Para ello debemos partir del concepto genérico de exención, recogido, como es sabido, en el art.22 LGT, según el cual, recordemos, *“son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”*. Por lo tanto, es una técnica que utiliza el legislador en la que exime de tener que cumplir con la obligación tributaria principal, pero no implica que no existan otras obligaciones tributarias, ya que el hecho imponible sí que se realiza. Una diferencia importante con la no sujeción es que, en los supuestos de exención, como se realiza el hecho imponible, se interrumpe el plazo de generación del impuesto.

Las exenciones del IIVTNU se recogen en el art.105 TRLHL. A tal efecto, la ley distingue entre exenciones por razón del objeto (art.105.1 TRLHL) y por razón del sujeto (art.105.2 TRLHL).

Por razón del objeto, está exenta:

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

2.- Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

---

<sup>19</sup> Vid. CALVO VÉRGEZ, J.: *La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*, La Ley, Madrid, 2019.

3.- Transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Y, por razón del sujeto, se han previsto las siguientes exenciones:

1.- El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.

2.- El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.

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

4.- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

5.- Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas.

6.- La Cruz Roja Española.

7.- Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales. Es ente apartado en el que se encajan los tratados con las confesiones religiosas tales como el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. Esta exención ha sido fruto de una gran discusión en la doctrina y jurisprudencia, pero el TS se pronunció en las STS 4952/2000, de 16 de junio de 2000(ECLI: ES:TS:2000:4952) y STS 8433/2000, 20 de noviembre de 2000(ECLI: ES:TS:2000:8433), estableciendo que la exención es aplicable únicamente cuando los bienes estén afectos a actividades

religiosas, asistencia social, benéfico-docentes, médicas... En definitiva, actividades propias de la acción social y religiosa de la Iglesia.

## **2.6.- Sujetos pasivos**

El art.36 LGT define al sujeto pasivo, con carácter general, como *“el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa”*. De esta definición legal se desprende que el sujeto pasivo será el encargado de cumplir con la obligación tributaria principal y las obligaciones formales inherentes a la misma. No podemos descuidar que el sujeto pasivo principal es el contribuyente, que es quien realiza el hecho imponible, art. 36.2 LGT. Por su parte, la figura del sustituto no está prevista en todos los impuestos. Según se desprende del art. 36.3 LGT, es el *“sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”*<sup>20</sup>.

Con base en las anteriores ideas y descendiendo en nuestro estudio, debemos indagar quién es el sujeto pasivo principal en el IIVTNU y si se han previsto supuestos de sustituto. Para ello, debemos acudir al art. 106 TRLHL, precepto este que discrimina entre contribuyente y sustituto.

Para examinar quién es el contribuyente en el IIVTNU, debemos diferenciar entre las transmisiones de terrenos o la constitución o transmisiones derechos reales, a título lucrativo y a título oneroso. En las primeras, las que se realizan a título lucrativo, el art.106.1.a TRLHL atribuye la condición de contribuyente a la persona física, jurídica o entidad del art.35.4 LGT que adquiere el terreno o derecho real de goce. Por ejemplo: en una donación será contribuyente y obligado a cumplir la obligación tributaria principal el donatario (adquirente). El fundamento de esta regulación parece claro; al tratarse de una

---

<sup>20</sup> Para profundizar, cfr. LAGO MONTERO, J.M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

operación lucrativa es razonable que el encargado de liquidar el tributo sea quien se beneficia de la operación.

En las transmisiones (o constitución de derechos reales) a título oneroso, en cambio, el art.106.1.b TRLHL establece como contribuyente a la persona física, jurídica o entidad del art.35.4 LGT que trasmite el terreno o constituye el derecho real. Por ejemplo: en una compraventa de un inmueble será contribuyente el vendedor. Una vez más, aparece como obligado tributario quien se beneficia económicamente de la transmisión, quien manifiesta la capacidad económica sometida a gravamen en el tributo.

También se ha previsto la figura de sustituto para supuestos de transmisiones onerosas en las que el transmitente es un no residente. Por razones de gestión, en supuestos como el anterior, se ha establecido, en el art. 106.2 TRLHL, que el sustituto lo sea el adquirente residente en territorio español (persona física, jurídica o entidad del art. 35.4 LGT). Conviene señalar que esta figura del sustituto en el IIVTNU fue introducida, de forma positiva a nuestro juicio, en el año 1998, por la Ley 50/1998, con el objetivo loable de terminar con los problemas recaudatorios que sufrían los Ayuntamientos en los que había una gran actividad de compraventa de inmuebles destinados a la actividad turística, ya que, en muchos casos, los transmitentes eran extranjeros y no eran capaces de localizar a la persona que transmitía los inmuebles.<sup>21</sup>

## **2.7.- Elementos de cuantificación. Base imponible. Tipo de gravamen. Cuota íntegra. Bonificaciones y cuota líquida**

Analizados los elementos cualitativos del impuesto, es el momento de referirnos a sus elementos de cuantificación, que serán los que permitirán cifrar la prestación tributaria principal o material. Como veremos seguidamente, el legislador ha diseñado un sistema de cuantificación que plantea problemas de constitucionalidad por cuanto ha permitido gravar plusvalías inexistentes, vulnerando el principio de capacidad económica.<sup>22</sup>

En el examen de los elementos cuantitativos del IIVTNU, debemos partir del análisis de su **base imponible**, recordando, que esta se define, con carácter genérico, en

---

<sup>21</sup> Vid. CARRASCO PADILA, P.J.- GONZÁLEZ ALFARO, M.ª LL: *Impuesto Sobre el Incremento...*, cit., p. 309.

<sup>22</sup> Vid. Apartado tercero del presente estudio” Problemas que plantea el IIVTNU”.



el art. 50.1 LGT, como “*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*”. Es decir, la base imponible proporciona un valor dinerario o de naturaleza análoga al hecho imponible. Se trata de medir en términos numéricos el hecho imponible. Para ello, prevé el art. 50.2 LGT, tres métodos de determinación de la base imponible, como es sabido, el directo, el objetivo y el indirecto.

Descendiendo al IIVTNU, interesa señalar que la base imponible se regula en el art.107.1 TRHL que dispone: “*la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años*”.

Para calcular el incremento del valor de los terrenos o la plusvalía generada, debemos acudir a los arts.107.2, 107.3, 107.4 TRLHL, de cuya lectura conjunta podemos deducir que se ha establecido un sistema de cálculo objetivo, indiciario, en lugar de un sistema clásico de determinación de la base imponible, en el que la plusvalía en cuestión se determine por la diferencia entre el valor de enajenación y el de adquisición. En el IIVTNU, en cambio, la base imponible se calcula multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo (tomando en cuenta, a tal efecto, su valor catastral, determinado con base en las normas reguladoras del IBI o bien el porcentaje de aplicación que corresponda, según las normas reguladoras del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, cuando se trate de la constitución o cesión de derechos reales de goce sobre el terreno) por el porcentaje de aplicación que corresponda (el que resulte de multiplicar el número de años completos de generación de la plusvalía por el coeficiente anual señalado, en su caso, por cada Ayuntamiento en su Ordenanza Fiscal).

Ahondando en las anteriores ideas, debemos plantearnos cuál es el **valor del terreno en el momento del devengo**. En este sentido, del art. 107.2 TRLHL se deduce que, estando ante la transmisión de la propiedad del terreno, su valor se ha de determinar en función a su valor catastral, que es también la base imponible del IBI, como es sabido. Debemos verificar también qué sucede en supuestos en los que el valor es fruto de una ponencia de valores que no refleja modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la ponencia. En supuestos como el anterior, el Ayuntamiento girará una liquidación provisional hasta que se termine el procedimiento de valoración y el valor catastral contenga las modificaciones, momento en el que se girará la liquidación

definitiva. Además, el TRLHL establece que, si la fecha del devengo no coincide con la fecha de efectividad de los valores, estos se han de corregir aplicando los coeficientes que se establezcan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Otro tema de interés es verificar qué sucede cuando el terreno ha pasado a ser de naturaleza urbana y, en el momento del devengo, no tiene valor catastral. En estos casos hasta que el terreno no tenga valor catastral no se puede girar liquidación, por lo tanto, no cabe la liquidación provisional. En este supuesto es importante señalar lo dispuesto por el Tribunal Supremo en la STS de 12 de enero de 2008 (ECLI: ES:TS:2008:484). Estableció el alto tribunal que, en estos casos, en los que el valor catastral está pendiente de determinar, antes de girar la liquidación, es necesario notificar los valores catastrales al contribuyente con el fin de que el administrado-contribuyente tenga garantías (art.56 y ss. LPAC) y pueda defenderse mediante reclamaciones administrativas o económico-administrativas (art.24 CE). De no realizarse por la administración local esta notificación, el contribuyente podría instar en la jurisdicción ordinaria la nulidad de las liquidaciones.

Cuando el hecho imponible del IIVTNU traiga causa en la transmisión y constitución de derechos reales de goce limitativos de dominio, la base imponible del impuesto se ha de determinar aplicando al valor catastral del terreno, el porcentaje que corresponda, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concretamente según lo dispuesto en los arts. 10.2 a), b) y d) LRITPAJD<sup>23</sup>.

En el supuesto de constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, se deben distinguir dos situaciones. Por una parte, en aquellos casos en los que existe un módulo de proporcionalidad en la escritura, el valor del terreno será el valor de ese módulo. Sin embargo, en los supuestos en que no existe dicho módulo de proporcionalidad en la

---

<sup>23</sup> En este sentido, interesa señalar que estando ante un usufructo vitalicio, el porcentaje de aplicación sobre el valor catastral del terreno, será el resultado de aplicar la regla “U”, es decir, de restar a 89 la edad del usufructuario, no pudiendo, no obstante, dicho porcentaje de aplicación ser menor al 10%, ni mayor al 70%. En el caso de usufructo temporal, el porcentaje de aplicación sobre el valor catastral, se obtiene aplicando el 2% por el número de años de duración del usufructo, con el límite máximo del 70%. En supuestos de nula propiedad, al 100% del valor total del terreno se le ha de restar el valor del usufructo. Y, en casos de derecho de uso y habitación, se aplicará el 75% sobre el valor del usufructo. *Vid.* LAGO MONTERO, J.M.-GIL RODRÍGUEZ, I.: “La financiación de las entidades locales”, VVAA (Dir. MERINO ESTRADA, V.-RIVERO ORTEGA, R.) *Derecho Local de Castilla y León*, Iustel, Madrid, 2015, págs. 459-553.

escritura, será el valor resultante de comparar la nueva construcción con el valor total de la edificación.

Finalmente, estando ante expropiaciones forzosas, el valor del terreno se ha de determinar con base en el valor del justiprecio, salvo que el valor catastral sea inferior, supuesto este en que se aplicaría preferentemente el valor catastral.

Otra cuestión que cabe plantearse al hilo del examen de la base imponible en el IIVTNU, es qué sucede cuando los valores catastrales han sido modificados. En estos casos, en los que el valor catastral se ha visto modificado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva, se habilita a los Ayuntamientos para que puedan aplicar una reducción, según dispone el art. 107.3 TRLHL. Así, el valor de la base imponible será el resultado de aplicar la reducción al valor catastral. El TRLHL establece una serie de mínimos y exigencias sobre esta reducción que los Ayuntamientos deberán regular en sus respectivas Ordenanzas fiscales. De este modo, la reducción se puede aplicar como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores. Por otra parte, el porcentaje máximo de la reducción será del 60%, pudiendo ser cada año distinto. Y, además, el valor que resulte de aplicar la reducción no podrá ser en ningún caso inferior al valor catastral anterior al procedimiento de valoración colectiva. Interesa recalcar que esta reducción es potestativa para los Ayuntamientos, debiendo decidir, en su ordenanza fiscal, si la recogen o no. Anteriormente era obligatoria, pero ahora es discrecional.<sup>24</sup> Estas reducciones tienen como fin evitar que la obligación de contribuir se dispare fuertemente como consecuencia de un incremento del valor catastral<sup>25</sup>.

Hasta ahora nos hemos referido a uno de los elementos de la base imponible, que es el valor del terreno. Con ello, sin embargo, no hemos terminado de examinar este elemento de cuantificación. Es el momento de ocuparnos del **porcentaje de aplicación** sobre ese valor del terreno, como segundo elemento de determinación de la base imponible en el IIVTNU.

---

<sup>24</sup> CALVO ORTEGA, R.-CALVO VÉRGEZ, J.: *Curso de Derecho...*, cit., 2019.

<sup>25</sup> A título de ejemplo, es posible verificar como el Ayuntamiento de Morales del vino ha establecido esta reducción en la Disposición Adicional única de la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Aprobada en sesión plenaria el día 26 de septiembre de 2019. Publicada en el BOP Zamora n.º 133 del 13 de noviembre de 2019.

El porcentaje de aplicación sobre el valor del terreno se aplica multiplicando el número de años completos de generación de la plusvalía o en que se haya puesto de manifiesto el citado incremento de valor, multiplicación por un coeficiente anual, que será fijado por los Ayuntamientos en la correspondiente Ordenanza Fiscal, con base en las directrices marcadas en el art. 107 TRLHL. De este modo, se podría afirmar que el *porcentaje de aplicación = coeficiente anual x n.º años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifestación el incremento.*

El coeficiente anual se regula en el art.107.4 TRLHL, precepto este que establece unos porcentajes máximos por años de generación de la plusvalía, dentro de los cuales cada Ayuntamiento, en su ordenanza fiscal, deberá fijar los suyos. Además, hay que señalar que estos porcentajes máximos pueden ser modificados por los Presupuestos Generales del Estado. Actualmente, los porcentajes máximos son:

1. Periodo de 1 hasta 5 años: % máximo del 3,7. A título de ejemplo, en el Ayuntamiento de Morales del Vino es del 3,2 %.

2. Periodo de hasta 10 años: % máximo del 3,5. En el Ayto. de Morales del Vino es del 3,1%.

3. Periodo de hasta 15 años: % máximo del 3,2. En el Ayto. de Morales del Vino es del 2,9 %.

4. Periodo de hasta 20 años: % máximo del 3. En el Ayto. de Morales del Vino es del 2,8 %.

Por otra parte, para determinar el porcentaje de aplicación, también debemos calcular el número de años completos de generación de la plusvalía. La ley establece un mínimo de 1 año y un máximo de 20 años. Además, el art.107.4.3 TRLHL establece que no se pueden tener en cuenta fracciones de años, sino que se considerará el periodo de generación como un año completo.

Respecto del mínimo de 1 año, este ha sido criticado por muchos sectores de la doctrina, puesto que es en los periodos inferiores a un año donde más se especula con la vivienda.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> LÓPEZ LEÓN, J, “El hecho imponible”, *Gestión e inspección del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2011

Resulta interesante reseñar que el Ayuntamiento de Barcelona cuenta con un régimen fiscal especial recogido en la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona. En concreto, respecto del IIVTNU hay que destacar el art. 51 de esta Ley que dispone “*en los hechos imposables de este tributo cuyo período de generación sea inferior al año, a excepción de las transmisiones gratuitas por causa de muerte, la base imponible se hallará aplicando al valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, el porcentaje de incremento que establezca la Ordenanza fiscal, sin superar el límite del 5 por ciento anual.*” Así este régimen especial permite al consistorio de Barcelona someter a gravamen periodos generacionales inferiores a un año, excepto en las transmisiones mortis causa. Y efectivamente así se recoge en la Ordenanza Fiscal reguladora del Ayuntamiento de Barcelona en el art.5.1.<sup>27</sup>

Examinada la base imponible del IIVTNU y los criterios legales establecidos para su determinación debemos dar cuenta, inevitablemente, de los problemas de inconstitucionalidad que este sistema ha generado, cuestiones que se serán analizadas a lo largo del presente estudio. En este sentido, es imprescindible señalar que el Tribunal Constitucional, en la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017 declaró inconstitucionales<sup>28</sup> los arts.107.1, 107.2.a y 110.4 del TRLHL, relativos a la base imponible, en la medida en que someten a tributación situaciones en las que no se produce un incremento de valor. Previamente, no obstante, el TC ya se había pronunciado, en la STC 26/2017, de 16 de febrero de 2017, declarando la inconstitucionalidad y nulidad de determinados preceptos de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del IIVTNU del Territorio Histórico de Guipúzcoa, cuya regulación es esencialmente idéntica a la contenida en el TRLHL, a la que nos hemos referido más arriba, en la medida en que somete a tributación situaciones inexistentes de incremento de valor.

Igualmente, el TC en una sentencia posterior, la STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019 ha declarado la inconstitucionalidad del art.107.4 TRLHL, en aquellos casos en

---

<sup>27</sup>Ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Aprobada por el Plenario del Consejo Municipal en fecha 20 de diciembre de 2019.

<sup>28</sup> Vid. Apartado 3.1.1 del presente estudio “La STC N.º 59/2017, de 11 de mayo”.

los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente<sup>29</sup>.

Para calcular la prestación tributaria principal o material en el IIVTNU no es suficiente con la determinación de la base imponible. Debemos ahondar en nuestro estudio y verificar cuál es el **tipo de gravamen** aplicable, para la obtención de la cuota íntegra. En este sentido, debemos recordar que la definición legal de tipo de gravamen se recoge en el art. 55.1 LGT, precepto este, según el cual “*el tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra*”. El tipo de gravamen lo que indica es la proporción del hecho imponible que se encuentra gravado por la hacienda local. Es decir, la capacidad económica del contribuyente que se reserva para ella la hacienda pública.<sup>30</sup>

En el IIVTNU el tipo de gravamen se regula en el 108.1 TRLHL, como es sabido. Establece este precepto que el tipo de gravamen se ha de fijar por parte de los Ayuntamientos, en su correspondiente ordenanza fiscal, sin poder exceder este tipo del 30%. El tipo de gravamen puede fijarse igual para todos los periodos de generación o un tipo de gravamen para cada periodo. En el caso del Ayuntamiento de Morales del Vino, el tipo de gravamen se recoge en el art.17 de su ordenanza fiscal, siendo del 20% en todos los periodos de generación<sup>31</sup>. Sin embargo, otros ayuntamientos, como por ejemplo el de San Sebastián, establecen un tipo de gravamen para cada periodo. Así, se puede corroborar acudiendo al Anexo I de su ordenanza fiscal, que recoge tipos de gravamen que van desde el 9,70% al 11,22%<sup>32</sup>.

Refiriéndonos ahora a la **cuota íntegra**, debemos recordar que éste es un elemento de cuantificación de los tributos que se define, de forma genérica, en el art.56.1 LGT, como el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen. Siendo la base liquidable según el art.54 LGT el resultado de aplicar a la base imponible las correspondientes reducciones. En el caso del IIVTNU no existen reducciones, por ello la

---

<sup>29</sup> Vid. Apartado 3.1.4 del presente estudio “Un paso más allá: la STC 16/2019. Luces y sombras”.

<sup>30</sup> MARTÍN QUERALT, J, LOZANO SERRANO, C, TEJERIZO LÓPEZ, J.M<sup>a</sup>, CASADO OLLER, G, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2019.

<sup>31</sup> Cfr. Ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Aprobada en sesión plenaria el día 26 de septiembre de 2019. Publicada en el BOP Zamora n.º133 del 13 de noviembre de 2019.

<sup>32</sup>Cfr. Ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Aprobada en sesión plenaria celebrada el 26 de septiembre de 2019. B.O.G. n.º 232 de fecha 4 de Diciembre de 2019.

cuota íntegra es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, según recoge el art.108.2 TRLHL.

Avanzando un paso más, debemos calcular la **cuota líquida** del impuesto. En dicha tarea, interesa traer a la memoria el art.56.5 LGT, según el cual la cuota líquida será el resultado de aplicar a la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuota propias de la legislación de cada tributo. En el IIVTNU, según se deduce del art. 108.3 TRLHL, la cuota líquida se obtiene aplicando a la cuota íntegra las bonificaciones potestativas que se recogen en los arts.108.4 y 108.5 TRLHL. Igualmente, en el art.159.2 TRLHL se recoge una bonificación obligatoria. Así, podemos diferenciar dos tipos de **bonificaciones** en el IIVTNU.

Por una parte, se ha establecido una bonificación obligatoria, en el art.159.2 TRLHL, cuya aplicación se ciñe a las ciudades de Ceuta y Melilla, que es el fruto de los incentivos fiscales de los que gozan estos territorios. La bonificación será de un 50% de la cuota tributaria cuando el terreno se encuentre en dichas ciudades.

Con carácter potestativo, y en su correspondiente ordenanza fiscal, también podrán los ayuntamientos establecer algunas bonificaciones fiscales. Bonificaciones que, en su caso, se han de establecer con base en los aspectos sustantivos y formales previstos por el legislador estatal en el art. 108.6 TRLHL. Forman parte de este grupo dos bonificaciones.

En primer lugar, se ha previsto una bonificación potestativa en el art. 108.4 TRLHL: *“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.”*

A título de ejemplo, hemos podido verificar que esta bonificación se recoge en la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Morales del Vino, en su art.17.2, con el siguiente tenor: *“cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre los referidos bienes, a favor de los descendientes, ascendientes, por naturaleza o adopción, y del cónyuge, la cuota del*

*impuesto se verá bonificada en función del valor catastral del suelo correspondiente a dichos bienes, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores:*

*a) El 50 % si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 36.060,73 euros.*

*b) El 40 % si el valor catastral del suelo es superior a 36.060,74 euros y no excede de 48.080,97 euros.*

*c) El 30 % si el valor catastral del suelo es superior a 48.080,97 euros”*

Asimismo, el legislador estatal ha previsto la bonificación del art.108.5 TRLHL. Se trata de 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 de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros”*.

## **2.8.- Gestión del impuesto**

La gestión tributaria es un conjunto de actuaciones administrativas, que lleva a cabo el sujeto activo de la potestad aplicativa en cada tributo. Es conveniente recordar que, hasta la entrada en vigor de la actual Ley General Tributaria (Ley 58/2003), la gestión de los tributos aglutinaba todas las actuaciones referentes a la aplicación de los tributos.<sup>33</sup> Las actuaciones administrativas que engloba actualmente la gestión tributaria son las recogidas en el art.117 LGT: todo lo relativo a las declaraciones, autoliquidaciones, verificaciones, comprobaciones, inspecciones, información y asistencia tributaria.

El IIVTNU es un tributo de gestión íntegra municipal, en el que los Ayuntamientos son los titulares de la potestad tributaria aplicativa. Es necesario hacer referencia al Art.7 TRLHL, puesto que este precepto permite a los ayuntamientos mediante acuerdo de pleno, delegar en una Comunidad Autónoma o en otra entidad local,

---

<sup>33</sup> ESTEVERRÍ MARTÍNEZ, E, LÓPEZ MARTÍNEZ, J, PÉREZ LARA, J.M, DAMAS SERRANO, ANTONIO, *Manual Práctico de Derecho Tributario*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019, p. 511.



en la que esté integrado el municipio, las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación. Generalmente esta opción de delegación la realizan pequeños ayuntamientos que no tienen un servicio tributario adecuado, y delegan en las diputaciones provinciales.

La regulación principal sobre la gestión del IIVTNU se contiene en el art.100 TRLHL, desarrollado posteriormente por la ordenanza fiscal de cada ayuntamiento.

El TRLHL parte de la regla general de que los **sujetos pasivos deben presentar la correspondiente declaración** que contenga los elementos necesarios de la relación tributaria para poder el ayuntamiento girar la correspondiente liquidación (art.110.1 TRLHL). Esta declaración debe acompañarse de los documentos que acrediten el acto que ha dado lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal (art.110.3 TRLHL). Posteriormente, corresponde al ayuntamiento el cálculo de la cuota tributaria y su notificación al contribuyente, indicando el periodo de pago y los recursos que caben frente a la liquidación.

Como alternativa al método de la declaración, el art. 110.4 TRLHL permite a los ayuntamientos establecer el **sistema de autoliquidación** en el que el contribuyente deberá calcular la deuda tributaria e ingresarla en los plazos establecidos por la ley. Sin embargo, el TRLHL no permite la autoliquidación en los casos en los que el terreno no tenga asignado valor catastral. En el caso del Ayuntamiento de Morales del Vino, se ha establecido un sistema de gestión basado en la autoliquidación<sup>34</sup>. el art. 24 de la ordenanza fiscal, la gestión mediante el sistema de autoliquidación.

Los **plazos** para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación se recogen en el art.110.2 TRHL, y son los siguientes. Estando ante actos inter vivos, se ha de declarar/autoliquidar, en el pazo de treinta días hábiles; mientras que, en actos mortis causa, el contribuyente cuenta con seis meses y la posibilidad de prórroga, hasta un año, por solicitud previa del contribuyente.

Además de la obligación de declarar o, en su caso, autoliquidar, se establecen algunas **obligaciones de información**. En este sentido, prevé el art. 110.6 TRLHL la obligación de comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible a las siguientes personas. Concretamente, a los donantes o personas que constituyan un o transmitan un

---

<sup>34</sup> Cfr. art. 24 Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Morales del vino.

derecho real mediante un acto intervivos, a título lucrativo. Y también, al adquirente o a la persona a cuyo favor se constituya o transmita un derecho real de goce, a título oneroso.

En el art. 110.7 TRLHL establece otra obligación de comunicación, esta vez dirigida a los notarios. Dispone este precepto que los notarios deben comunicar a los ayuntamientos, en los primeros quince días de cada trimestre, una relación comprensiva de todos los documentos que hayan autorizado en el anterior trimestre, que contengan hechos que supongan la realización del hecho imponible de IIVTNU. Igualmente, dispone que los notarios deberán advertir a los sujetos que realicen el hecho imponible de que deben presentar declaración del impuesto, y advertir de las consecuencias de su no presentación.

Otra importante control de la presentación de la liquidación se recoge en el art.254 de la Ley Hipotecaria: *“el Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo”*. Es decir, para poder acceder al Registro de la Propiedad es necesario haber presentado previamente la correspondiente declaración o autoliquidación del impuesto.

### **3.- PROBLEMAS QUE PLANTEA EL IIVTNU**

Analizada la estructura del IIVTNU y sus elementos esenciales, cualitativos y cuantitativos, ya estamos en condiciones de profundizar en su estudio y comprender cuáles son los problemas que plantea este impuesto.

Este impuesto local, como es sabido, ha sido el tributo que ha causado más conflictividad y litigiosidad en los últimos años, llegando los recursos al Tribunal Supremo, y hasta el planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Una litigiosidad que, si bien hoy está aminorada, aún no ha cesado, siendo muchos los problemas y conflictos que se están sustanciando en el Tribunal Supremo. Esta constante conflictividad se debe a que el IIVTNU necesita una urgente reforma

legislativa que se lleva demorando desde 2017, debido principalmente a las inestables mayorías parlamentarias en el Congreso de los Diputados y el Senado.

Los problemas que plantea el IIVTNU son el fruto de dos fenómenos. Por un lado, traen causa en el “boom inmobiliario” que supuso un encarecimiento desorbitado de los bienes inmuebles en el mercado, y por otro lado, la crisis económica iniciada en España en el 2007 y 2008, provocando lo contrario, una fuerte caída de los precios de los bienes inmuebles.<sup>35</sup>

Con independencia de las anteriores circunstancias, en esos años, los ayuntamientos siguieron liquidando la plusvalía municipal de acuerdo en la legislación vigente. Esa situación legal permitió a los ayuntamientos girar liquidaciones en concepto de IIVTNU, en supuestos en los que no se había generado una plusvalía en el valor del terreno, sino todo lo contrario, una minusvalía. A partir de ese momento, se produjeron numerosos conflictos en los órganos de gestión tributaria y en los tribunales ordinarios. A estas liquidaciones de inexistencia de incremento respondieron los contribuyentes presentando numerosos recursos en vía administrativa y en vía judicial, hasta que por parte de algunos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo se decidió presentar cuestiones de inconstitucionalidad ante el TC, debido a las importantes dudas que se generaron sobre la constitucionalidad de la regulación del IIVTNU.

### **3.1.- Los pronunciamientos de inconstitucionalidad y la interpretación del TS**

Para examinar los problemas de constitucionalidad planteados ante el TC y las soluciones que este adopta, centraremos nuestra atención en dos sentencias importantes, a las que nos hemos referido más arriba, la STC 59/2017, de 11 de mayo y la STC 126/2019, de 31 de octubre.

#### **3.1.1.- La STC n.º 59/2017 de 11 de mayo**

Para comenzar el examen de la Sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional, de 11 de mayo de 2017(BOE 15 de junio de 2017) conviene tener presente que esta resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado Contencioso-Administrativo

---

<sup>35</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M<sup>º</sup>J: *¿En qué situación está el impuesto de “plusvalía”? : la posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, p. 11-12.

n.º 1 de Jerez de la Frontera,<sup>36</sup> en relación con el art. 107 del TRLHL, por presunta vulneración del principio de capacidad económica recogido en el art. 31.1 CE.

Para el Juzgado Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera la regulación del IIVTNU, contenida en el art.107 TRLHL, establece una regla imperativa de incremento de valor, sin contemplar ningún precepto en el que se permita probar el incremento de una forma distinta. Igualmente, considera que no se prevé en el TRLHL ningún precepto que permita demostrar las situaciones en las que no se produce un incremento, y, por lo tanto, siempre existirá con la fórmula del art.107 TRLHL una cuota positiva y la obligación de tributar en este impuesto. Compartimos los argumentos del citado Juzgado cuando señala que una situación como la anterior puede vulnerar la doctrina del TC sobre el principio de capacidad económica, puesto que se estarían sometiendo a gravamen manifestaciones de riqueza ficticias.

Para su fundamentación jurídica, parte el Tribunal Constitucional de su doctrina anterior, recordando, en el FJº3, que ya se ha pronunciado sobre esta cuestión en las SSTC n.º 26/2017, de 16 de febrero (BOE 25 de marzo de 2017) y n.º 37/2017, de 1 de marzo (BOE 7 de abril de 2017), sobre la regulación de esta misma cuestión en las normativas forales de Guipúzcoa y Álava. Regulación que, como ya hemos indicado, se encuentra en normas forales distintas al TRHL, pero cuya redacción es idéntica a la normativa común del TRLHL. Por ello, para resolver esta cuestión de inconstitucionalidad se apoya en los fundamentos esgrimidos en las mencionadas sentencias. A tal efecto, señala con acierto, a nuestro juicio, que carece de justificación razonable imponer a los sujetos pasivos la carga prevista para las situaciones de incremento de valor en las situaciones de decremento de valor o inexistencia de valor, ya que estas situaciones someten a tributación hechos inexpresivos de capacidad económica, vulnerando el principio tributario constitucional de capacidad económica recogido en el art. 31.1 CE.

Igualmente, recuerda el TC, acudiendo a los dictados de las mencionadas Sentencias, que, en ningún caso, puede el legislador configurar un tributo teniendo en cuenta actos que no manifiestan una riqueza real o potencial, teniéndose que excluir los supuestos en los que se pretende gravar una riqueza ficticia.

---

<sup>36</sup> Auto de 25 de julio de 2016.

Además, deja claro el máximo intérprete de la Constitución la validez de la opción legislativa por la que se ha optado para regular el IIVTNU, consistente en un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económica potenciales. El legislador optó por un sistema objetivo en vez de establecer uno que cuantificara por la capacidad económica realmente manifestada, pero esa opción es totalmente válida a juicio del TC.

Como hemos podido observar más arriba, la opción seguida por el legislador para configurar el IIVTNU consiste en anudar un incremento de valor por la mera titularidad de los terrenos en un periodo comprendido entre un año y veinte años. El mero hecho de ser titular de un terreno en ese periodo y realizar determinados negocios jurídicos (transmisión, constitución de derechos reales...) conlleva de forma automática un incremento de valor, y la realización del hecho imponible. Se trata por lo tanto de gravar una renta potencial. Los problemas surgen cuando, una vez realizada la transmisión, se constata que no ha existido un incremento, gravándose en esos casos situaciones ficticias que violan el principio de capacidad económica del art.31.1 CE.

Sobre esta situación establece el TC en esta Sentencia, como ya haría en las SSTC 26/2017 y 37/2017, la vulneración de esta regulación del principio de capacidad económica, ya que se le impide al ciudadano probar que no se ha producido un incremento de valor, anudando la obligación de hacer frente al pago del tributo por el mero hecho de ser titular de un terreno en un periodo de tiempo. Compartimos el criterio del TC cuando señala que esta situación impide que el ciudadano contribuya de acuerdo con su capacidad económica. En palabras del tribunal *“lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica”*.

El TC no se olvida de señalar que lo que antes eran situaciones aisladas, tras la crisis económica y la caída de precios se ha convertido en un fenómeno tributario frecuente y generalizado.

Dispone, en el FJ 3º, que la regulación del TRLHL sobre el IIVTNU somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, y, por lo tanto, los preceptos cuestionados en la cuestión de inconstitucionalidad deben declararse inconstitucionales, pero solo en la medida en que se gravan situaciones en las que no se produce un incremento de valor.

Por último, en el FJ 5º, realiza el TC tres importantes precisiones que interesa señalar aquí. En primer lugar, deja claro que el IIVTNU no es, de forma generalizada, contrario a la Constitución Española. En este sentido, señala que únicamente es contrario a la CE en las situaciones en las que grava situaciones de inexistencia de capacidad económica, debido a que no se produce en dichas ocasiones un incremento de valor. De este modo, declara inconstitucionales los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL, pero solo en la medida en que someten a tributación situaciones en las que no se manifiesta capacidad económica.

En segundo lugar, se debe tener presente que, aunque el Juzgado Contencioso-Administrativo de Jerez de la Frontera solo cuestionó el art.107 TRLHL, sin embargo, el TC, en virtud del art.39.1 LOTC, extiende la declaración de inconstitucionalidad al art.110.4 TRLHL, debido a su íntima conexión con el art. 107 TRLHL. Y es que recordemos que dicho art.110.4 TRLHL impide a los contribuyentes demostrar que no se ha generado una situación de incremento de valor.

Finalmente, y, en tercer lugar, establece un mandato al legislador para que, dentro de su libertad de configuración legislativa, determine la forma en la que debe acreditarse y determinarse la existencia o inexistencia de incremento de valor. Es el legislador el que debe modificar la regulación del TRLHL para cumplir con el principio de capacidad económica.

### **3.1.2.- La odisea después de la STC 59/2017. Interpretaciones de los Tribunales Superiores de Justicia. Tesis maximalistas vs tesis minimalistas**

Debido al deficiente fallo del TC en la STC 59/2017, surgieron numerosas dudas y corrientes contradictorias en la doctrina y en los tribunales sobre cómo debía interpretarse su declaración de inconstitucionalidad.

Fueron tres los preceptos declarados inconstitucionales, pero la expresión para declarar la inconstitucionalidad de cada uno de ellos no fue la misma. Por una parte, se declararon inconstitucionales los arts. 107.1 y 107.2 a) TRHL, pero *“únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica”*. Y, por otra, se declaró inconstitucional el art.110.4 TRLHL, sin ninguna precisión acerca del alcance de la inconstitucionalidad.

Hay que recordar que el TC también quiso dejar claro que “*el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual*”.

Estas precisiones del TC generaron doctrinas contradictorias y fueron criticadas por numerosos autores, como por ejemplo GARCÍA FRÍAS que señala: “*sin duda para disipar las dudas sobre el fallo del Tribunal Constitucional debió aclarar si los preceptos que declaró inconstitucionales y nulos podían seguir siendo aplicados en los supuestos en los que sí se producen incrementos de valor de los terrenos*”.<sup>37</sup>

Igualmente, la STC 59/2017 estableció un mandato al legislador disponiendo que le correspondía a él y solo a él complementar o modificar el régimen jurídico del IIVTNU para adecuarlo al pronunciamiento constitucional. Se olvidó, sin embargo, el TC de marcar una directriz a los destinatarios del pronunciamiento, las administraciones locales recaudadoras y los contribuyentes del impuesto. No estableció el TC ninguna forma de actuar respecto a las administraciones tributarias en el tiempo que empleara el legislador en acometer la correspondiente reforma legislativa.

Ante esta situación de incertidumbre siguieron aumentando de forma exponencial los recursos de reposición, rectificaciones de autoliquidaciones, solicitudes de ingresos indebidos, recursos contenciosos-administrativos, generándose un indeseable clima de inseguridad jurídica.

En la práctica, la mayoría de los ayuntamientos siguieron liquidando el impuesto con normalidad a la espera de la actuación del legislador, pero otros como el Ayuntamiento de Barcelona decidieron suspender las actuaciones tributarias referentes al IIVTNU hasta que se pronunciara el legislador.<sup>38</sup> Así lo recomendó el Consell Tributari del Ayuntamiento de Barcelona en un informe emitido el 13 de julio de 2017.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> GARCÍA FRÍAS, A, “Reflexiones sobre el presente y futuro del Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo, *Revista española de Derecho Financiero*, 2017.

<sup>38</sup> GARCÍA FRÍAS, A, “El alcance de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019, p. 82.

<sup>39</sup> <https://ajuntament.barcelona.cat/conselltributari/es/noticia/informe-del-consell-tributari-en-materia-de-plusvalza>

Futo de esta situación caótica, los recursos llegaron a los TSJ, y surgieron dos corrientes interpretativas de la STC 59/2017 en los Tribunales Superiores de Justicia.

La denominada *tesis maximalista* es seguida por los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid (512/2017, de 19 de julio, ECLI: ES:TSJM:2017:7443), de Castilla y León (157/2017, de 22 de septiembre, ECLI: ES:TSJCL:2017:3324), de Galicia (365/2017, de 14 de julio. ECLI: ES:TSJGAL:2017:5360) y Cataluña (967/2017, de 21 de diciembre, ECLI: ES:TSJCAT:2017:12483). La doctrina seguida por estos Tribunales consistió en defender que, una vez declarados inconstitucionales los arts.107.1, 107.2.a y 110.4 TRLHL, estos debían de considerarse expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*.<sup>40</sup>

Por lo tanto, si los preceptos que regulan la base imponible han sido expulsados del ordenamiento jurídico no es posible cuantificar dicha base, y por ende no es posible girar liquidación alguna. Ni siquiera en los casos en los que exista un incremento real del valor.

Esgrime como argumento esta línea jurisprudencial maximalista que adoptar un fallo en otro sentido (permitir que se sigan girando liquidaciones) supondría dejar la aplicación del derecho en manos de las administraciones tributarias y los juzgados de una forma un tanto arbitraria. Supondría seguir realizando lo que expresamente el Tribunal Constitucional rechaza, ya que considera el TC que la tarea de adaptar el régimen jurídico a los parámetros constitucionales y determinar los casos en los que se produce un incremento, corresponde en exclusiva al legislador.

En definitiva, según la tesis maximalista, los preceptos declarados inconstitucionales por la STC 59/2017 han sido expulsados del ordenamiento jurídico, y por ello, las liquidaciones tributarias que se han girado, amparándose en dichos preceptos, y las que se giren antes de la correspondiente reforma legislativa, deben de ser anuladas por no contar con una base jurídica que respete la seguridad jurídica y la reserva de ley tributaria.

Por ser un tributo local, es menester hacer referencia a la incidencia que tendría esta línea jurisprudencial en las tesorerías locales. A título de ejemplo, en el Ayuntamiento de Madrid se recaudaron en 2019 por el IIVTNU 585.582.134 €, que deberían de haber sido

---

<sup>40</sup> PALACIOS ALBARSANZ, L.M, “Pronunciamientos jurisprudenciales posteriores a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la plusvalía Municipal”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019, p. 110 .



devueltos en virtud de esta interpretación<sup>41</sup>. En el caso del Ayuntamiento de Morales del Vino, en el año 2019 se recaudaron en concepto de IIVTNU 3.384,33 euros<sup>42</sup>. Lo que significa un 3,29 % del total de derechos reconocidos netos, y un 3,81 % de la recaudación neta de 2019.

En definitiva, siguiendo esta visión jurisprudencial, ganaba el contribuyente y perdían las haciendas de los ayuntamientos.

La segunda tesis interpretativa de la STC 59/2017 es la denominada *tesis minimalista*. Por oposición a la tesis maximalista, otros TSJ como es el caso del Tribunal Superior de Justicia de Murcia (STSJ 593/2017, de 16 de octubre, ECLI: ES:TSJMU:2017:1712), Valencia (STSJ 775/2017, de 28 de junio, ECLI: ES:TSJCV:2017:4639) y de Aragón (STSJ 1099/2017, de 19 de julio, ECLI: ES:TSJAR:2017:1099) adoptaron una interpretación y posición mucho menos amplia que la tesis anterior.<sup>43</sup> Estos tribunales realizaron una interpretación restrictiva y literal del fallo de la STC 59/2017, recalcando lo ya dispuesto por el TC, que los artículos declarados inconstitucionales no lo son en todo caso, sino únicamente en aquellos casos en los que no se produce un incremento de valor, vulnerando en esos supuestos el principio de capacidad económica. Así, en virtud de esta interpretación, los ayuntamientos podrían seguir liquidando el IIVTNU en los casos de incremento de valor. Igualmente, las liquidaciones anteriores a la declaración de inconstitucionalidad en las que existiría incremento de valor serían válidas. Con esta interpretación los contribuyentes perdían expectativas de recuperar lo ingresado, pero las haciendas locales respiraban un poco más.

Este panorama jurisprudencial, con interpretaciones diversas, causó una indeseada situación de inseguridad jurídica en la que depende de dónde litigara el contribuyente, el tribunal le podía aportar una solución radicalmente diferente. En unos casos, podría recuperar lo ingresado en todo caso dentro del plazo de preinscripción. Y, en otros supuestos, únicamente podría recuperarlo en las situaciones de inexistencia de incremento de valor.

---

<sup>41</sup> <https://presupuestosabiertos.madrid.es/es/articulos/i/11/impuesto-sobre-incremento-del-valor-de-terrenos#view=economic&year=2019>

<sup>42</sup> Cuenta General año 2019 del Ayuntamiento de Morales del Vino.

<sup>43</sup> PALACIOS ALBARSANZ, L.M, “Pronunciamientos jurisprudenciales...”, cit., p.109.

Esta situación de inseguridad jurídica sería resuelta por el Tribunal Supremo en la Sentencia 1163/2018, de 9 de julio, resolviendo un recurso de casación interpuesto por un contribuyente frente a una Sentencia que aplicaba la tesis minimalista, como veremos seguidamente.

### **3.1.3.- La solución a la diversidad de interpretaciones: la STS 1163/2018, de 9 de julio**

El interés casacional de esta STS 1163/2018, de 9 de julio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2499) consiste en tratar de adoptar una solución unitaria frente a las diversas interpretaciones de los TSJ, en palabras del propio Tribunal Supremo: «*Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución ) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a ) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica*».

Es decir, el Tribunal Supremo tenía que decidir en esta Sentencia que tesis era la correcta para interpretar la STC 59/2017, la minimalista o la maximalista. Y, en dicha tarea, el TS, tras desmontar a lo largo de la sentencia la tesis maximalista (que incluso crítica que sea llamada así), adopta como correcta la interpretación minimalista.

Considera la tesis maximalista que los arts. 107.1 y 107.2.a) han sido declarados inconstitucionales de forma absoluta o radical en la STC 59/2017. Sin embargo, para el Tribunal Supremo esta interpretación es incorrecta, puesto que si la *ratio decidendi* es el principio de capacidad económica (art.31.1CE), no tiene sentido pensar que el TC pretendiera la inconstitucionalidad en los casos de incremento real de valor. Además, el TC dejó claro, en el FJ 3º STC 59/2017, que es totalmente válido configurar de manera objetiva la cuantificación de la capacidad económica, siendo lo inconstitucional y

contrario al art.31.1 CE, gravar capacidades económicas ficticias o irreales (casos en los que se no produce un incremento).

Otro argumento que esgrimen los defensores de la tesis maximalista se deriva de la interpretación literal del FJ 5º c) de la STC 59/2017: “*la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa*”. Consideran que hasta que no se produzca dicha modificación legislativa no existe norma legal que ampare la liquidación del IIVTNU. El TS tampoco comparte este argumento, y lo rechaza por tres motivos, que resumimos a continuación:

1. Debido a la puntualización que realiza la STC 59/2017 a la mencionada modificación legislativa, disponiendo que debe realizarse la modificación para los casos en las que no existe incremento de valor. A juicio del TS, el motivo de esta puntualización del TC es claro, tratar de evitar que se sigan gravando situaciones de incremento de valor y colmar la laguna legislativa que se deriva de la declaración de inconstitucionalidad parcial.

2. Debido a la diferencia con la que se pronuncia el TC para la declaración inconstitucional del art. 110.4 TRLHL, disponiendo que “*debe declararse constitucional y nulo*” sin ninguna precisión más.

3. Debido a que carece de sentido privar a los aplicadores del Derecho la posibilidad de constatar en que situaciones existe o no incremento de valor. A juicio del TS, no permitir que el contribuyente pueda probar la inexistencia, y que los tribunales la valoren, priva de sentido el fallo de la STC 59/2017.

Para concluir con la interpretación, realiza el alto tribunal una precisión importante, señalando que no es la primera vez que el máximo intérprete de la Constitución declara la inconstitucionalidad parcial de una norma por vulnerar un principio tributario del art.31 CE.

Así las cosas, el Tribunal Supremo determina que la interpretación de la declaración de inconstitucionalidad realizada por la STC 59/2017 es la siguiente. Los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL son inconstitucionales de forma parcial, siendo totalmente aplicables en los casos en los que existe un incremento de valor revelador de capacidad económica. El art.110.4 TRLHL es inconstitucional de forma total y en todos los casos.

Compartimos la posición adoptada por el Tribunal Supremo respecto a la interpretación del alcance de inconstitucionalidad realizado por el TC en la STC 59/2017, puesto que no tendría sentido no permitir a las entidades locales seguir recaudando en los supuestos en los cuales el propio Tribunal Constitucional estableció la constitucionalidad, recordemos aquí las propias palabras del TC: *“El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual”*. A nuestro juicio, si el IVTNU es constitucional de manera general, se debe de permitir que se siga aplicando con normalidad en los supuestos no declarados inconstitucionales, es decir; se debe seguir aplicando en aquellos supuestos que se produzca un incremento de valor efectivo.

Es interesante señalar en este momento como el legislador, incluso antes de pronunciarse el Tribunal Supremo, ya pensaba en la solución que adoptó el TS. Así puede constatar en la Proposición de Ley por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso de Los Diputados.<sup>44</sup> Esta propuesta de reforma incluye un nuevo supuesto de no sujeción en los casos en los que no se produzca incremento de valor, permitiendo que el régimen legal del TRLHL pueda seguirse aplicando por las administraciones locales en los casos de incremento real de valor.

#### **3.1.4. Un paso más allá: la STC 126/2019. Luces y sombras**

El Juzgado de lo contencioso-administrativo n.º 32 de Madrid plantea, por auto de 8 de febrero de 2018, cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, considerando que los arts. 107 y 108 TRLHL pueden vulnerar el principio de capacidad económica, de progresividad y la prohibición de confiscatoriedad (art.31 CE), debido a que la regulación del IIVTNU genera situaciones en las cuales se gravan capacidades económicas irreales y la cuota tributaria a pagar es superior al incremento real obtenido de la transmisión, produciendo incluso el agotamiento de la riqueza manifestada en la base imponible.

En sus fundamentos jurídicos, el TC deja claro, desde el principio, que la configuración legislativa del IIVTNU, cuyo objeto de gravamen es el incremento de valor, no implica que se tenga que producir efectivamente ese valor, sino que el legislador

---

<sup>44</sup> Publicada en el Boletín Oficial de Las Cortes Generales de 9 de marzo de 2018.

optó por anudar el “incremento” a la titularidad del terreno durante un periodo (1 a 20 años). Siendo totalmente constitucional esta opción legislativa de establecer un sistema objetivo, pero siempre respetando el principio de capacidad económica. Habiendo determinado ya el TC, en la STC 59/2017, que será contrario al principio de capacidad económica el gravamen de capacidades económicas ficticias o irreales, no así las potenciales, como en los casos en los cuales se gravan situaciones de incremento de valor.

Lo que se dilucida en esta STC 126/2019, de 31 de octubre (BOE 6 de diciembre de 2019), es un caso distinto. En este supuesto, existe un incremento real de 3.473,90 euros, pero al calcular la base imponible y la cuota tributaria conforme a los arts. 107 y 108 TRLHL (recogidos por la ordenanza fiscal) resulta una base imponible de 17.800,12 euros y una cuota tributaria de 3.560,02 euros, cantidad superior al incremento real generado por la transmisión. En definitiva, la cuota tributaria supera en más del 100% la riqueza efectiva que se grava.

Con fundamento en que no es posible gravar situaciones irreales de capacidad económica, y que tampoco es posible configurar un tributo que agote la riqueza, puesto que sería confiscatorio, el TC determina que el art. 107.4 TRHL vulnera el principio de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad, en el supuesto analizado.

En dicho pronunciamiento, sin embargo, se producen luces y sombras.

Con relación a las *luces*, podemos afirmar que la sentencia del TC falla declarando inconstitucional el art. 107.4 TRHL por vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, recogidos ambos en el art. 31 CE. Pero no declara la inconstitucionalidad del art.108 TRLHL, puesto que la situación se deriva de la forma de cálculo de la base imponible, y no de la aplicación del tipo de gravamen.

Para no caer en los errores de inseguridad jurídica (art. 9.3 CE) que generó el fallo de la STC 59/2017, el TC añade en la Sentencia n.º 126/2019 un alcance del fallo más preciso. En este sentido, se declara inconstitucional en los supuestos en los cuales la cuota tributaria a pagar es mayor al incremento real obtenido por el contribuyente. Y, se indica, que únicamente pueden ser revisadas las liquidaciones que no han adquirido firmeza, y que no ha recaído sobre ellas resolución administrativa o sentencia firme en el momento de publicación de la sentencia.

No obstante, en el anterior pronunciamiento del TC, también se observan algunas *sombras*. Y es que resulta que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad supone una importante limitación a las expectativas de los contribuyentes respecto a la vulneración del principio de prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE). El TC declara inconstitucionales únicamente las situaciones en las cuales la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial, pero no declara inconstitucionales situaciones en las cuales la cuota puede suponer casi un 100% del incremento. A título de ejemplo, no sería inconstitucional un supuesto en el que el contribuyente obtuviera un incremento de 200.000 euros y la cuota a pagar fuera de 199.900 euros, ya que, según el criterio del TC, únicamente sería inconstitucional si la cuota fuera superior a 200.000 euros. Es una clara victoria de las expectativas recaudatorias de las administraciones locales.

Con el anterior pronunciamiento, el TC está legitimando situaciones que llevan al extremo el principio de prohibición de confiscatoriedad. Así, en el caso expuesto a título de ejemplo, se estaría legitimando una liquidación que confiscaría el 99.95 % del patrimonio obtenido. Se trata de conseguir un sistema tributario justo que no agote la riqueza del contribuyente, y con estas liquidaciones que podrían llegar al 100% de la riqueza obtenida de una venta, parece evidente que se está agotando. Bajo nuestro punto de vista, el Tribunal Constitucional debió profundizar más en la no confiscatoriedad para que los contribuyentes contribuyan, tal y como establece el art.31.1 CE, de acuerdo con su capacidad económica y sin poder ser el impuesto confiscatorio. Parece que el máximo intérprete de la Constitución ha obviado que el principio de no confiscatoriedad no solo debe respetarse en el sistema tributario en conjunto, sino también en la regulación de cada tributo que compone el sistema.<sup>45</sup>

Con este fallo, se han dejado serias sombras en la defensa de los derechos de los contribuyentes. Se está permitiendo que la liquidación de un impuesto que grava una transmisión de un terreno pueda alcanzar la totalidad de la ganancia percibida por la venta, y además teniendo en cuenta que hay otros tributos como el IRPF que también gravan la transmisión. Sin duda alguna, la disputa de la confiscatoriedad la ganaron los ayuntamientos y la perdieron los contribuyentes.

---

<sup>45</sup>MENÉNDEZ MORENO, A, *Derecho financiero y tributario, parte general*, Civitas, Navarra, 2019, p.69.

### **3.2. Soluciones a golpe de recurso de casación. Las respuestas del Tribunal Supremo a las preguntas más frecuentes**

El objeto de este apartado es examinar algunos recursos resueltos por el TS en los que se plasman algunas cuestiones importantes con relación al IIVTNU. Una de las dudas que resuelve el TS tiene que ver con *la carga de la prueba*, es decir, quién tiene que probar, en su caso, la inexistencia de plusvalía y cómo se puede probar. Concretamente, estas cuestiones fueron resueltas por el TS, en la STS 1163/2018, de 9 de julio de 2018(ECLI: ES:TS:2018:2499). El alto tribunal determinó que corresponde a los sujetos pasivos probar la inexistencia de valor en virtud del art. 105.1 LGT, precepto que atribuye la carga de la prueba, en el ámbito tributario, al sujeto que quiera acreditar su derecho. También esgrime como argumento, el FJ 5º b de la STC 59/2017, al establecer la inconstitucionalidad del art.110.4 TRLHL por no permitir a los sujetos pasivos probar la inexistencia de valor, entendiendo el TC en la mencionada Sentencia que en efecto debe corresponder la carga de la prueba al contribuyente o sujeto pasivo, y por el hecho de no permitirlo se declara la inconstitucionalidad absoluta.

Respecto a los *medios de prueba*, estableció el TS que el sujeto pasivo del IIVTNU podrá probar que no ha existido aumento de valor a través de cualquier principio de prueba que permita demostrarlo de forma indiciaria, como por ejemplo, la diferencia resultante entre el valor de adquisición y el valor de transmisión recogido en las escrituras públicas; mediante una prueba pericial; o bien, mediante cualquier medio de los recogidos en el art. 106.1 LGT, precepto que remite a los medios de prueba previstos en el Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Con relación al *papel probatorio de la administración local*, señala el TS que, una vez acreditado por el sujeto pasivo a través de los medios de prueba señalados, le corresponde a esta, probar en contra de las pretensiones del contribuyente.

Otra cuestión que se ha planteado ante el TS es aquella en la que se plantea si es válido el *método de cálculo* del TRLHL o es válido otro método. En este sentido, ha dispuesto el TS en la Sentencia 419/2019, de 27 de marzo de 2019(ECLI: ES:TS:2019:1084), que el método de cálculo contemplado en el TRLHL es totalmente válido. En este sentido, señala el TS que los preceptos referentes a la forma de cálculo (art.107 y 104.1 TRLHL) siguen vigentes para los casos en los que existe incremento de valor, y, por lo tanto, son totalmente aplicables.

En esta misma Sentencia se resuelve, además, si aun siendo válido el método utilizado en el TRLHL, es posible la aplicación de otra fórmula como la “fórmula de Cuenca”, que ha sido aceptada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en la STJ 85/2012, de 17 de abril de 2012(ECLI:ES:TSJCLM:2012:1189), por oposición a la posición que un año después defendería la Dirección General de Tributos en la Consulta General 0112-13 de 17 de mayo de 2013. Esta fórmula de Cuenca consiste en calcular base imponible de la siguiente forma:  $plusvalía = valor\ final \times n.º\ de\ años \times coeficiente\ de\ incremento / 1 + (número\ de\ años \times coeficiente\ de\ incremento)$ . Pues bien, sobre si es posible utilizar otra fórmula el TS ha establecido que no, puesto que, aun siendo la fórmula de Cuenca constitucionalmente válida (incluso estuvo vigente en leyes anteriores), no es posible que sustituya a la fórmula establecida legalmente por el TRLHL. En palabras del propio Tribunal Supremo: “*la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual correspondiente*”. Siendo a juicio del alto tribunal la única forma legalmente válida.

También cabe plantearse si para probar, en su caso, el decremento se pueden incluir otros *gastos de adquisición o transmisión* (notaría, urbanización, etc). En cuanto a los gastos de urbanización que debe de soportar el transmitente, el Tribunal Supremo ha establecido, en la Sentencia 313/2019, de 12 de marzo(ECLI: ES:TS:2019:958), que no es posible incluirlos. Señala el TS que se trata de gastos que debe soportar el titular como consecuencia del proceso urbanizador (gastos propios del derecho urbanístico y de la propiedad), pero que no forman parte del valor de adquisición. Además, se trata de gastos que se devengan con posterioridad a la adquisición del terreno, y, por lo tanto, en un espacio temporal posterior al momento en el que se fija el valor de adquisición, no constituyendo estos gastos parte del valor de adquisición.

Recalca el alto tribunal que el IIVTNU es un impuesto que grava la renta potencial por la titularidad de un terreno durante un periodo de tiempo (1 a 20 años), pero no grava ni el beneficio ni el incremento patrimonial. Aunque la reciente jurisprudencia haya permitido probar el no incremento de valor, no significa que cualquier prueba sea válida. Únicamente es pertinente la que se refiere a hechos jurídicos relevantes enmarcados en el periodo de generación, es decir, en el momento de adquisición y de enajenación. No es posible tener en cuenta actos o hechos jurídicos que se produzcan en otros momentos.



Así, la doctrina fijada en esta Sentencia es la siguiente: *“para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión”*

Respecto a otros gastos, tales como los notariales, los derivados del registro, etc, el Tribunal Supremo no ha fijado aún doctrina, pero se ha pronunciado en algunas sentencias excluyendo la posibilidad de aplicar estos gastos para tratar de acreditar la ausencia de incremento. Así, la primera Sentencia que hizo referencia a esta situación fue la STS 1187/2019, de 16 de septiembre de 2019(ECLI: ES:TS:2019:3076), en la que estableció: *“a los efectos de desvirtuar la existencia del incremento de valor, procede la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión, sin que proceda adicionar al valor de adquisición ninguna partida, vgr., las pretendidas por las partes”*

Esta posición choca con la adoptada un mes después por el Tribunal Constitucional, puesto que el máximo intérprete de la Constitución para determinar que es posible probar la ausencia de incremento de valor, permitió en la STC 126/2019, de 31 de octubre, descontar otros gastos soportados en el momento de la adquisición. Estos otros gastos se tratan de los soportados en el registro de la propiedad, los derivados de la cancelación de hipoteca y los soportados por las certificaciones energéticas<sup>46</sup>. Gastos que según la referida Sentencia del Tribunal Supremo de septiembre de 2019 – previa a la del TC - no pueden tenerse en cuenta para acreditar la ausencia de incremento.

Otro tema que se cuestiona es el que se refiere a la *posibilidad o no de actualizar los valores de adquisición, con el IPC, para demostrar la ausencia de incremento*. Se trata de una de las vías en las que los contribuyentes aún pueden tener esperanza, puesto que el Tribunal Supremo aún no se ha pronunciado sobre los recursos que tiene pendientes<sup>47</sup> y algunos Tribunal Superiores de Justicia lo están apreciando como una opción válida. Este problema se ocasiona debido a la inflación y la subida de precios,

---

<sup>46</sup> Auto del Juzgado Contencioso-Administrativo nº32 de Madrid, de 8 de febrero de 2019.

<sup>47</sup> Auto de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, de 26 de septiembre de 2019.

provocando que se graven incrementos que no son fruto de un verdadero incremento de valor, sino que son fruto de una subida de los precios. A título de ejemplo, uno de los Tribunales de Justicia que lo ha permitido es el TSJ de Castilla y León, en la STSJ de 26 de abril de 2019(ECLI: ES:TSJCL:2019:2001), en la que el tribunal expuso el siguiente argumento para defender la actualización conforme al Índice de Precios al Consumo: “*dado que la base imponible está constituida por el incremento real del valor del terreno, no por el precio, entre dos momentos temporales diferentes, el inicial y el final, se ha de exigir por pura lógica tener en cuenta las fluctuaciones del nivel general de los precios para corregir los valores puramente nominales o monetarios, por lo que aplicando en este caso dichas correcciones monetarias resultantes de la aplicación del IPC, determinan que la erosión monetaria es de tal entidad que no se estarían gravando un incremento real del valor, sino solo un incremento del precio o un incremento nominal o ficticio*”. Entiende el tribunal que para evitar liquidaciones de incrementos ficticios es necesario actualizar los valores de los terrenos de acuerdo con el IPC. Este fallo es sumamente importante, puesto que, mediante la actualización conforme al IPC, permite, en algunos casos, acreditar la ausencia de incremento, y, por lo tanto, permite evitar el pago del tributo.

También debemos plantearnos si cabe pedir *responsabilidad patrimonial al Estado*. Esta pregunta se debe enmarcar en las situaciones en las cuales la administración tributaria giró una liquidación administrativa firme que fue recurrida y desestimada, gozando de eficacia de cosa juzgada.<sup>48</sup> El régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial del Estado para esta situación se encuentra recogido en los siguientes preceptos. Por una parte, el art.32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP) establece como requisitos: 1.- Una lesión como consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional. 2.- Que el contribuyente haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme que sea desestimatoria del recurso frente al acto jurídico que causó la lesión, y siempre que se haya alegado la inconstitucionalidad que posteriormente se hubiera declarado.

---

<sup>48</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A, “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito de la financiación local”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019, p. 143.

Otro requisito transcendental se encuentra en el art.67.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), que estable un plazo de prescripción de un año desde que se dictó el acto o se produjo el hecho que ocasionó la lesión. Por lo tanto, establece un límite de un año para solicitar la responsabilidad desde la publicación de las Sentencias del Tribunal Constitucional en el BOE<sup>49</sup>.

Así las cosas, siguiendo a SALCEDO BENAVENTE, es posible distinguir dos Sentencias, que conllevan situaciones distintas.<sup>50</sup> Por una parte, según la STC de 11 de mayo, publicada en el BOE el día 15 de mayo, debido al límite del art.67.1 LPAC, ya no es posible solicitar la responsabilidad, puesto que ha transcurrido más de un año desde su publicación. Sin embargo, es menester hacer referencia a que el Tribunal Supremo si ha estimado solicitudes de responsabilidad al amparo de dicha Sentencia, así por ejemplo fue estimado en la STS de 21 de noviembre de 2019(ECLI: ES:TS:2019:3808). El TS exige para estimarla el cumplimiento de los requisitos de la LPAC y la LRJSP, además de la acreditación de la inexistencia de incremento.

Por otra parte, según la STC de 31 de octubre de 2019, publicada en el BOE el 6 de diciembre, el plazo para solicitar la responsabilidad patrimonial aún no ha prescrito, puesto que no ha transcurrido un año. Sin embargo, la solicitud al amparo de esta declaración de inconstitucionalidad presenta algunas dificultades que no presentaba la STC 59/2017, puesto que la Sentencia ahora estudiada fija como alcance de la inconstitucionalidad: *“únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme.”* Este alcance presenta serios problemas, ya que si se excluyen las resoluciones judiciales firmes no se cumple el requisito establecido por el art. 32.4 LPAPC, pudiendo desestimar los tribunales todas las solicitudes de responsabilidad patrimonial.

Ahondando en nuestro examen, debemos plantearnos también *cómo se ha de solicitar la devolución del impuesto en caso de inexistencia de incremento*. Como

---

<sup>49</sup> SALCEDO BENAVENTE, J.M<sup>a</sup>, *El Supremo estima la primera reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia de plusvalía municipal*, Blog Editorial Sepin, 2019.

<sup>50</sup> SALCEDO BENAVENTE, J.M<sup>a</sup>, *El Supremo estima la primera reclamación...*, cit., Blog Editorial Sepin, 2019.

anunciamos más arriba, el art.110.1 TRLHL permite la gestión del impuesto mediante declaración-liquidación y el art.110.4 TRLHL faculta a los Ayuntamientos a optar por el sistema de autoliquidación. Por ello, la decisión de la administración local de optar por un sistema u otro supone una gran diferencia en la forma en la que el contribuyente podrá solicitar la devolución ingresada indebidamente.

En los casos en los que la ordenanza reguladora opte por el sistema de declaración-liquidación, el contribuyente, en caso de poder acreditar una inexistencia de incremento de valor, podrá interponer un recurso de reposición en el plazo de 1 mes, desde la notificación de la liquidación, tal y como disponen los arts. 222 y 223 LGT. Y, una vez que el contribuyente logre destruir las pretensiones de la administración, podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos, en virtud del art. 221 LGT. En estos casos el periodo de recurso es muy breve (1 mes) y si no se recurre en ese mes, la liquidación adquiere la condición de acto administrativo firme.

Ante esta situación de acto administrativo firme, cabría pensar si sería posible conseguir la devolución a través del procedimiento de nulidad de pleno derecho del art. 217 LGT, tal y como han intentado algunos contribuyentes. El Tribunal Supremo, sin embargo, ha descartado esta posibilidad en tres Sentencias de 18 de mayo de 2020, puesto que, a su juicio, no se han violado los *numerus clausus* que específicamente contempla el art. 217.1 LGT como casos de nulidad.

Por otra parte, y refiriéndonos ahora a los supuestos en los que la ordenanza fiscal contempla el sistema de autoliquidación, debemos indicar que la forma de recuperar lo pagado indebidamente será más fácil para el contribuyente, puesto que en virtud del art.120.3 LGT, art.126. RGGI y art.66.d LGT, el contribuyente dispone de cuatro años, desde el día posterior a la promulgación de la correspondiente Sentencia del Tribunal Constitucional, para rectificar la autoliquidación (art.67.1 LGT).<sup>51</sup> Una vez modificada la autoliquidación, el contribuyente podrá instar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cuyo plazo de prescripción será también de cuatro años.

#### **4.- CONCLUSIONES**

---

<sup>51</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A, “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito de la financiación local”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019, p. 144.

De cuanto se ha examinado, hemos podido extraer las siguientes conclusiones:

**PRIMERA.** Desde nuestro punto de vista, la conclusión más importante que se puede extraer, de cuanto se ha examinado, es la necesidad de que el legislador estatal (Congreso de los Diputados y el Senado) actúe cuanto antes para cumplir con el mandato que le viene reiterando el Tribunal Constitucional desde la STC 59/2017. El legislador debe erradicar cuanto antes los problemas de inseguridad jurídica que se han derivado por su falta de actuación, ya que desde el 2017 tiene sobre la mesa el mandato constitucional de adaptar el régimen jurídico del IIVTNU a los pronunciamientos de inconstitucionalidad recogidos en las SSTC n.º 59/2017 y n.º 126/2019. Si el legislador hubiera actuado antes en ese sentido, no se hubieran ocasionado muchos de los problemas analizados en este trabajo. La regulación del IIVTNU en el TRLHL necesita una inminente revisión y adaptación para que, posteriormente, puedan modificarse las correspondientes ordenanzas fiscales de los distintos ayuntamientos.

**SEGUNDA.** El IIVTNU se ha visto inmerso en un laberinto judicial, generando una importante inseguridad jurídica, mientras se dilucidaban las dudas acerca de la constitucionalidad de su regulación. Igualmente, debemos señalar que, pese a la declaración de inconstitucional de algunos de los preceptos reguladores del IIVTNU, la regulación del impuesto en el TRLHL es, con carácter general, constitucional y, por lo tanto, se encuentra en vigor y es aplicable en los supuestos no declarados inconstitucionales.

**TERCERA.** El Tribunal Constitucional, principalmente en la STC 59/2017, debió utilizar una mejor técnica jurisprudencial en sus Sentencias en la fijación del alcance de inconstitucionalidad de los preceptos, así como señalar como debían proceder a posteriori los órganos de gestión tributaria. Si la determinación del alcance de inconstitucionalidad hubiera sido más preciso, algunos problemas que se han generado después, como el debate entre la tesis maximalista y la minimalista, se podrían haber evitado. Igualmente, hubiera sido interesante una actuación más proactiva del TC requiriendo al legislador el cumplimiento de la reforma legislativa.

**CUARTA.** Hemos podido verificar en el examen de distintos pronunciamientos jurisprudenciales que en las grandes disputas por la constitucionalidad del IIVTNU generalmente se ha favorecido a los intereses de los ayuntamientos, en lugar de triunfar los de los contribuyentes. Esto podemos observarlo principalmente en la STC 126/2019,

puesto que el Tribunal Constitucional permitió con esta Sentencia que se sigan gravando situaciones que a nuestro juicio vulneran el principio de no confiscatoriedad (art.31 CE). Igualmente, puede observarse esta victoria en los numerosos recursos de casación que han servido al TS para sentar doctrina, realizando pronunciamientos generalmente favorables a los intereses de las administraciones locales.

**QUINTA.** Este trabajo permite poner de relieve la importancia de la función recaudatoria de las entidades locales, así como los problemas que genera la gestión de tributos en estos entes, puesto que, en muchas ocasiones, las pequeñas localidades cuentan con escasos recursos económicos y de personal. Igualmente, unido a lo anterior, permite poner de relieve la importancia de una administración como las diputaciones provinciales, ya que cuando estos pequeños municipios se ven con dificultades pueden acordar delegar las competencias de gestión a las instituciones provinciales.

## **BIBLIOGRAFÍA, JURISPRUDENCIA, LEGISLACIÓN Y REFERENCIAS ELECTRÓNICAS**

### LIBROS, ARTÍCULOS Y REVISTAS

ALONSO GONZÁLEZ, L.M-CASANELLAS CHUECHOS, M.-TOVILLAS MORÁN, J.M.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, Barcelona, 2019.

CALVO ORTEGA, R, CALVO VÉRGEZ, J.: *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, Cizur Menor, 2019.

CALVO VÉRGEZ, J.: *La plusvalía municipal tras su inconstitucionalidad*, La Ley, Madrid, 2019.

CARRASCO PADILA, P.J-GONZÁLEZ ALFARO, M<sup>a</sup> LL.: “Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *El ordenamiento tributario y presupuestario local. Análisis interno y comunitario*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2016.

CASANA MERINO, F.: *El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

ESTEVERRÍ MARTÍNEZ, E, LÓPEZ MARTÍNEZ, J, PÉREZ LARA, J.M, DAMAS SERRANO, A.: *Manual Práctico de Derecho Tributario*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2019.

FERNÁNDEZ PAVÉS, M<sup>o</sup>.J.: *¿En qué situación está el impuesto de “plusvalía”?: la posibilidad de inaplicación y obtención de devoluciones*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

GARCÍA FRÍAS, A.: “El alcance de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019.

GARCÍA FRÍAS, A.: “Reflexiones sobre el presente y futuro del Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2017.

GARCÍA MORENO, A.: “Impuestos locales”, *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

LAGO MONTERO, J.M.: *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1998.

LAGO MONTERO, J.M.: *La reordenación de la Hacienda Local en la Segunda descentralización: PICAS y dificultades del Pacto Local en Castilla y León*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

LAGO MONTERO, J.M.-GIL RODRÍGUEZ, I.: “La financiación de las entidades locales”, VVAA (Dir. MERINO ESTRADA, V.-RIVERO ORTEGA, R.) *Derecho Local de Castilla y León*, Iustel, Madrid, 2015.

LÓPEZ LEÓN, J.: “El hecho imponible”, *Gestión e inspección del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2011.

MARTÍN QUERALT, J, LOZANO SERRANO, C, TEJERIZO LÓPEZ, J.M<sup>a</sup>, CASADO OLLER, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2019.

MENÉNDEZ MORENO, A.: *Derecho financiero y tributario, parte general*, Civitas, Navarra, 2019.

PALACIOS ALBARSANZ, L.M.: “Pronunciamientos jurisprudenciales posteriores a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la plusvalía Municipal”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019.

POLO DEL POZO, J.M<sup>a</sup>.: “La plusvalía municipal como impuesto redundante”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019.

SALCEDO BENAVENTE, J.M<sup>a</sup>, *El Supremo estima la primera reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia de plusvalía municipal*, Blog Editorial Sepin, 2019.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A.: “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el ámbito de la financiación local”, *La financiación local en España. Especial referencia a la plusvalía municipal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2019.

#### LEGISLACIÓN:

##### 1. LEYES:



Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

## 2. ORDENANZAS FISCALES:

Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona, reguladora del Impuesto Sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Morales del Vino, reguladora del Impuesto Sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de San Sebastián, reguladora del Impuesto Sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

## JURISPRUDENCIA:

### 1. AUTOS:

Auto del Juzgado Contencioso-Administrativo nº32 de Madrid, de 8 de febrero de 2019.

Auto del Juzgado Contencioso-Administrativo nº ° de Jerez de la Frontera, 25 de julio de 2016.

Auto de la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo, de 26 de septiembre de 2019.

## 2. SENTENCIAS:

### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999 (ECLI:ES:TC:1999:233).

STC 26/2017, de 16 de febrero de 2017(ECLI:ES:TC:2017:26).

STC 37/2017, de 1 de marzo de 2017(ECLI:ES:TC:2017:37).

STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017(ECLI:ES:TC:2017:59).

STC 126/2019, de 31 de octubre de 2019(ECLI:ES:TC:2019:126).

### TRIBUNAL SUPREMO

STS 5297/1997, de 24 de julio de 1997 (ECLI: ES:TS:1997:5297).

STS 2227/1999, de 30 de marzo de 1999 (ECLI: ES:TS:1999:2227).

STS 4952/2000, de 16 de junio de 2000 (ECLI: ES:TS:2000:4952).

STS 8433/2000, 20 de noviembre de 2000 (ECLI: ES:TS:2000:8433).

STS 2437/2003, de 8 de abril de 2003 (ECLI: ES:TS:2003:2437).

STS 484/2008, de 12 de enero de 2008 (ECLI: ES:TS:2008:484).

STS 1163/2018, de 9 de julio de 2018 (ECLI: ES:TS:2018:2499).

STS 313/2019, de 12 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:958).

STS 419/2019, de 27 de marzo de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:1084).

STS 1187/2019, de 16 de septiembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:3076).

STS 1620/2019, de 21 de noviembre de 2019 (ECLI: ES:TS:2019:3808).

STS 435/2020, de 18 de mayo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:973).

STS 436/2020, de 18 de mayo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:970).

STS 454/2020, de 18 de mayo de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:984).

#### TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha 85/2012, de 17 de abril de 2012(ECLI:ES:TSJCLM:2012:1189).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Valencia 775/2017, de 28 de junio de 2017 (ECLI: ES:TSJCV:2017:4639) .

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Galicia 365/2017, de 14 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJGAL:2017:5360).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Madrid 512/2017, de 19 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJM:2017:7443).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Aragón 1099/2017, de 19 de julio de 2017 (ECLI: ES:TSJAR:2017:1099).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 157/2017, de 22 de septiembre de 2017 (ECLI: ES:TSJCL:2017:3324).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Murcia 593/2017, de 16 de octubre de 2017 (ECLI: ES:TSJMU:2017:1712)

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 967/2017, de 21 de diciembre de 2017 (ECLI: ES:TSJCAT:2017:12483).

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León 90/2019, de 26 de abril de 2019 (ECLI: ES:TSJCL:2019:2001).

#### REFERENCIAS ELECTRÓNICAS

[https://ajuntament.barcelona.cat/conselltributari/es/noticia/informe-del-consell-tributari-en-materia-de-plusvalza.](https://ajuntament.barcelona.cat/conselltributari/es/noticia/informe-del-consell-tributari-en-materia-de-plusvalza)

[https://presupuestosabiertos.madrid.es/es/articulos/i/11/impuesto-sobre-incremento-del-valor-de-terrenos#view=economic&year=2019.](https://presupuestosabiertos.madrid.es/es/articulos/i/11/impuesto-sobre-incremento-del-valor-de-terrenos#view=economic&year=2019)