



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**IMPUESTO SOBRE EL
INCREMENTO DE VALOR DE
LOS TERRENOS DE
NATURALEZA URBANA:
CUESTIONES PROLEMÁTICAS**

**ALUMNO/A: María Jesús
Jiménez Jiménez**

Enero, 2017

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

RESUMEN:

El presente trabajo fin de grado está orientado al estudio del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se analiza cómo ha ido cambiando dicho impuesto, así como su naturaleza y características.

A través de este estudio podemos observar que el Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana se aplica en la mayoría de Ayuntamientos y genera cierta irregularidad, ya que tras la crisis económica que hemos atravesado el valor de los terrenos ha bajado y se discute si sería o no inconstitucional aplicar este impuesto, ya que se violaría el Principio de Capacidad Económica. Éste problema y otros se tratan en el presente trabajo.

También se exponen algunas alternativas al impuesto para que este desaparezca y con él los problemas que este conlleva.

Palabras clave: impuesto, incremento, ayuntamiento

ABSTRACT:

The purpose of this final degree work is to study the tax over the increasing of the urban land value. It has been valued not only its changings but also its nature and characteristics.

Throughout this research we can notice that the tax over the increasing of the urban land value is applied in most councils generating thus some irregularities since after the economical crisis we have been through, the value of the land has dropped down, it is discussed whether or not it would be unconstitutional to apply this tax. Therefore, the main principle of economical capacity would be broken. This problem and others are dealt in this work.

Some other alternatives to this tax are also presented so that it can disappear and so the problems that it usually generates.

Keywords: tax, increase, town hall

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
2. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO	5
2.1 Descripción del Hecho Imponible	6
2.2 Supuestos de no tributación del IIVTNU	7
2.2.1 Exenciones	7
2.2.1.1 Concepto de exención	7
2.2.1.2 Exenciones Objetivas	7
2.2.1.3 Exenciones Subjetivas	8
2.2.2 La no sujeción del impuesto	9
2.2.2.1 Concepto de no sujeción	9
2.2.2.2 Supuestos de no sujeción	9
3. SUJETO PASIVO	10
3.1 Características	10
3.2 Contribuyente	10
3.3 Sustituto del contribuyente	11
4. BASE IMPONIBLE Y CAPACIDAD ECONÓMICA REAL	12
4.1 Descripción general de la base imponible	12
4.2 Valor del terreno	12
4.3 Porcentajes	15
4.4 Plusvalía presunta o plusvalía ficticia. Violación del principio de capacidad económica.	16
5. CÁLCULO DE LA CUOTA	18
6. CUESTIONES PROBLEMÁTICAS RELATIVAS A LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LAS PLUSVALÍAS.	19
6.1 Doble imposición interna	19
6.2 Deducciones en el IRPF: de la desaparición de las antiguas deducciones en la cuota, a su incidencia en la base	21
7. GESTIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO	23
8. CONCLUSIÓN	26
9. ABREVIATURAS	29
10. BIBLIOGRAFÍA	30

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en adelante (IIVTNU) es un impuesto directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido, con fundamento en el principio de participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas.

Fue a principios del siglo XX cuando los administradores del Estado llegaron a la conclusión de que un funcionamiento correcto de las Haciendas Locales pasaba por una previa reforma en profundidad de la Hacienda Estatal. Los poderes de la época eran conscientes de la necesidad de reformar las Haciendas Locales con nuevos modelos impositivos autónomos para los Ayuntamientos con ingresos que no dependieran solo del Estado, así que dotaron a los Ayuntamientos de ingresos propios suficientes para potenciar su autonomía fiscal.¹

Este impuesto está regulado en los artículos del 104 al 110 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Dicha ley presupone que el valor de los terrenos ha de incrementarse necesariamente con el tiempo, y así ha sido, permitiendo, de esta manera la aplicación de dicho tributo, pero esto cambió debido a la crisis económica, financiera e inmobiliaria, lo que ha llevado al descenso del valor de los terrenos, poniendo de manifiesto lo que dice la norma, causando serios problemas en su aplicación. Esto es lo que me ha llevado a estudiar este impuesto ya que si el valor de los terrenos no se incrementa, no sería correcto el aplicar dicho tributo. Y me planteo si este impuesto seguirá mucho tiempo o acabará por desaparecer.

¹ **Merchán Fernández , A. Carlos:** Las ordenanzas fiscales de los Ayuntamientos constitucionales previas al estatuto municipal (1870-1924).p. 1358

2. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO

Las diferentes características que podemos encontrar en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana serían:²

- **Impuesto municipal:** el titular de este impuesto sería el Ayuntamiento. Para que sea procedente la exigencia del IIVTNU, los Ayuntamientos deben adoptar un acuerdo expreso de imposición y simultáneamente, aprobar la ordenanza fiscal que regule sus elementos esenciales. Tributarán aquellos terrenos de naturaleza urbana, no los de naturaleza rústica, por otro lado decir también que solo obligará a tributar por el valor del suelo, no por el de construcción. Hay que diferenciar entre las plusvalías municipales y las plusvalías de renta, las dos recaen sobre la misma materia imponible y una puede ser tenida en cuenta a la hora de calcular la otra, pero no es lo mismo IIVTNU, que las ganancias patrimoniales del IRPF.
- **Impuesto potestativo:** el Ayuntamiento es el que decide libremente si lo impone o no, podemos decir que este impuesto solo es exigido en aquellos municipios cuyos Ayuntamientos lo hayan acordado expresamente y aprobado después la correspondiente ordenanza fiscal reguladora del mismo. Cuando la determinación de la base imponible dependa entre otras cosas del valor catastral de los terrenos, los Ayuntamientos necesitarán la ayuda de la Administración General del Catastro.
- **Impuesto directo:** el objetivo que tiene dicho impuesto es la de gravar el incremento que se obtenga por los sujetos cuando se realice la transmisión de terrenos urbanos.
- **Impuesto real:** se considera un impuesto real porque grava actos de los sujetos pasivos que han obtenido un aumento de su patrimonio debido a la transmisión de un determinado bien o de la constitución de un derecho real sobre él.
- **Impuesto objetivo:** no se tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de determinar la cuota.

² Casana Merino, F y Álvarez Arroyo, F (2002): El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en tributos locales. Pp. 64-67

- **Impuesto instantáneo:** la realización del hecho imponible no se prolonga en el tiempo sino que se lleva a cabo una vez que se produzcan los sujetos de hecho determinados.

2.1 Descripción del Hecho Imponible

El hecho imponible se encuentra regulado en el artículo 104.1 de la TRLRHL, el hecho imponible de este impuesto viene dado por el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, (inter vivos o mortis causa, oneroso o gratuito, voluntario o por ministerio de la ley) o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce por cualquier título.

Dentro de las transmisiones podemos encontrar la compraventa, la permuta y la donación como las más comunes. Hay que añadir actos en los que puede no haber concurso de voluntades como sería el caso de la expropiación forzosa, la adquisición en las subastas públicas, herencias, etc. Como derechos reales limitativos podemos encontrar el usufructo, el derecho de habitación o derecho de superficie.

El elemento objetivo del hecho imponible se da con carácter urbano, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, del inmueble sobre el que se realiza el negocio jurídico. El incremento de valor se produce directamente por la obligación legal y la medida del mismo se realiza a través de un sistema de determinación objetivo que se lleva a cabo aplicando una fórmula de cálculo sin tener en cuenta la situación del mercado o el valor que las partes del negocio jurídico hayan establecido.

Existe un elemento temporal, que sería el devengo del impuesto, de acuerdo con el artículo 109 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales el impuesto se devengará: *“cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión y cuando se constituyan o transmita cualquier derecho real de goce limitativo, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión”*

Para que se dé el hecho imponible del IIVTNU deben de llevarse a cabo dos condiciones simultáneas, por un lado que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala la TRLRHL, y por otro lado

que dicho incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la transmisión o constitución de derechos reales sobre los mismos.

Según el artículo 609 del Código Civil la propiedad se puede adquirir de diferentes modos: *“La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.”*

2.2 Supuestos de no tributación del IIVTNU

2.2.1 Exenciones

2.2.1.1 Concepto de exenciones

Por exención entendemos aquel privilegio que uno tiene para eximirse de alguna obligación, que en este caso sería el de pagar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Podemos encontrar por un lado las exenciones objetivas y por otro las exenciones subjetivas.

2.2. 1.2 Exenciones objetivas

Dentro de las exenciones objetivas encontraremos que estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiestan como consecuencia de los siguientes actos:³

- Transmisión y constitución de derechos de servidumbre.
- Las transmisiones que se encuentren dentro del perímetro delimitadas como conjunto histórico- artístico, o se consideren de interés cultural (según lo establezca la ley 16/1985, de 25 de junio del patrimonio histórico español).
- Transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o avalista del mismo, para así cancelar las deudas hipotecarias.
- Las transmisiones de la vivienda realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales en que concurren los requisitos nombrados anteriormente.

³ Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales , artículo 105.1

2.2.1.3 Exenciones subjetivas

Nos encontramos con que algunas entidades están exentas de este impuesto con independencia de la actividad que desarrollen.

Podemos hacer una clasificación dentro de este tipo de exenciones:⁴

- Exenciones dentro de la Administración Pública (TRLRHL art.105.2 a y b)

Estarían exentos los incrementos de valor cuando este recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales a las que pertenezca el municipio. También el municipio de la imposición y demás entidades locales integradas en dicho municipio así como sus respectivas entidades de derecho público.

- Instituciones benéficas. Entidades sin fines lucrativos. (TRLRHL art.105.2.c; L 49/2002 art.2,3 y 15.3)

Estarán exentos los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre instituciones que tengan la clasificación de benéficas o benéfico-docentes. Serían las fundaciones, asociaciones, organizaciones no gubernamentales de desarrollo, federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos, etc.

- Tratados o convenios (TRLRHL art. 105.2.g)

Estarían exentos los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer este impuesto recaiga sobre las personas o entidades en las cuales se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales. De las cuales podemos enumerar algunas como la Iglesia Católica, Instituto Forestal Europeo, Agencia Espacial Europea, etc.

- Otras exenciones (TRLRHL art.105.2.d a f)

Estarán exentos los incrementos de valor cuando recaiga sobre entidades de la Seguridad Social y las mutualidades de prevención social, que serían los titulares de concesiones administrativas o las Cruz Roja Española.

⁴ Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 105.2

2.2.2 La no sujeción del impuesto.

2.2.2.1 Concepto de no sujeción.

Podemos decir que la no sujeción produce el mismo efecto que la exención, es decir, la liberación del pago de la deuda tributaria, no teniendo que pagar por la obligación tributaria, pero hay que diferenciar entre exención y sujetos de no tributación, ya que su naturaleza es diferente.

En las exenciones a pesar de existir la realización del hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria. Nos encontramos que la exención implica que el sujeto pasivo realice el hecho imponible sujeto al impuesto y la aplicación del tipo de gravamen que corresponda, lo que llevaría a la obligación tributaria, pero sobre el que legalmente se establece una exención de manera que se libera de forma parcial o total de la obligación de pagar. Por el contrario nos encontramos que en la no sujeción, el sujeto pasivo no realiza el hecho imponible, ya que su actividad no se encuentra dentro de la categoría que dispone el hecho imponible por la ley que regula el impuesto, por lo que tampoco se le aplicaría ningún tipo de gravamen.

2.2.2.2 Supuestos de no sujeción.

Encontramos que no estarían sujetos a la obligación tributaria de este impuesto ⁵ el incremento de valor de los terrenos de naturaleza rústica, ya que solo se gravaría el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, las transmisiones de bienes inmuebles que se hacen a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias ya sea por nulidad, separación y divorcio matrimonial, las transmisiones de terrenos que derivan de operaciones de reestructuración a las que resulte aplicable el régimen fiscal especial regulado en la LIS, exceptuando las aportaciones no dinerarias de terrenos, cuando no se hallen integrados en una rama de actividad, aquellas transmisiones que derivan de operaciones relativas a los procesos de adscripción a una sociedad anónima deportiva de nueva creación, las transmisiones a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la transformación urbanística, o por expropiación forzosa y por último las

⁵ Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 104

adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular una sociedad civil.

3. SUJETO PASIVO

3.1 Características

Por sujeto pasivo entendemos aquella persona física o jurídica que está obligada a cumplir con las obligaciones tributarias es decir, es quién pagaría el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Podemos decir que el sujeto pasivo es el deudor. Pueden ser sujetos pasivos del impuesto a título de contribuyente, o a título de sustituto, las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades a las que se refiere en la LGT el artículo 35.4.

3.2 El contribuyente

El Contribuyente es el que obtiene para sí la ganancia que supone el incremento de valor, que sería en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo o a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiera el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que adquiera el terreno o cuyo favor se constituya o transmita el derecho real del que se trate.

Los negocios a título oneroso son aquellos en los que se produce un beneficio mutuo entre las dos partes sujetos del negocio mientras que los negocios a título lucrativo sería aquel en el que el beneficio se produce en una de las partes del negocio, es decir que solo uno de los sujetos obtiene el beneficio. Podemos decir que en el IIVTNU son sujetos pasivos:⁶

1. En negocios jurídicos a título oneroso:
 - En las transmisiones de terrenos sería el transmitente.
 - En la constitución de derecho real de goce limitativo de dominio sería la persona que constituya el derecho.
2. En la transmisión del derecho real de goce constitutivo de dominio, sería la persona que transmite el derecho, dentro de los negocios jurídicos a título lucrativo que traten de realizar:
 - En la transmisión de terrenos, sería el adquirente.

⁶ Aranzadi DOC 2005/13

- En la constitución de derecho real de goce limitativo de dominio, sería la persona a favor de la cual se constituya el derecho.
- En la transmisión del derecho real de goce constitutivo de dominio, sería la persona a favor de la cual se transmite el derecho.

3.3 Sustituto del contribuyente

El sustituto del contribuyente, en los supuestos a que se refiera a título oneroso, tendrá consideración de sujeto pasivo el sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a la que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España. Este supuesto de sustitución fue introducido por la ley 50/1998, podemos decir que tiene como objeto facilitar la recaudación del impuesto particularmente en las zonas turísticas, en las que existe una alta proporción de viviendas en las que los propietarios no son residentes y son de difícil localización ya que tras adjudicarse el bien inmueble deciden dejar de residir en territorio español.

Según el artículo 35.4 de la LGT se considerarán obligados tributarios, en las leyes que se establezca, las herencias yacentes⁷, comunidades de bienes y demás entidades que carecen de una personalidad jurídica, pero constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

4. BASE IMPONIBLE Y CAPACIDAD ECONÓMICA REAL

4.1 Descripción General de la base imponible.

La base imponible de este impuesto se constituye por el incremento de valor de los terrenos que se pongan de manifiesto en el momento del devengo y se experimente a lo largo de un periodo máximo de 20 años. Para calcular la base imponible tenemos que tener en cuenta el valor que tiene el terreno en el momento del devengo y el porcentaje anual que le corresponda aplicar. Podemos decir que se trata de un incremento de valor determinado objetivamente, sin atender a las circunstancias concretas de cada terreno.

⁷ Por herencia yacente entendemos aquella situación transitoria en la que el patrimonio de la persona que fallece se encuentra desde que se produce la muerte hasta la aceptación de la herencia por parte de los herederos.

No existe comparación entre unos valores iniciales y otros finales o entre el valor de adquisición con el de enajenación.

Sobre la cuantificación de la base imponible encontramos que ORÓN MORATAL concluye que al no producirse una comparación entre los valores inicial y final siempre existirá un incremento de valor, y al no referirse el legislador al incremento del valor real esta presunción será iuris et de iure, es decir no admitirá prueba contrario.⁸

4.2 Valor del terreno

Existen diferentes reglas que determinan el valor del terreno en el momento de devengo para las transmisiones de terreno, para la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, para la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno y por último para el caso de expropiaciones forzosas⁹.

Dentro de las transmisiones de terrenos, se tendría en cuenta el valor del terreno que tiene determinado en el momento del devengo a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles, es decir el valor que tiene en catastro los terrenos a efectos del IBI.

Dentro de las transmisiones de terrenos podemos encontrar dos peculiaridades, por un lado cuando dicho valor es consecuencia de una ponencia de valores que no refleja modificaciones de planteamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de dicha ponencia. Se podrá liquidar de forma provisional este impuesto con arreglo a aquel. Nos encontramos que en este caso, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha de devengo. En el caso de que en esta fecha no coincidan con la efectividad de los nuevos valores catastrales, estos serán corregidos aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos según lo que dispongan las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Y por otro lado cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el Ayuntamiento podrá practicar la

⁸ **Vid. Orón Moratal, G** (2010) pp.733-734

⁹ Artículo 107.2 y 3 Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

Y por otro lado en el caso de la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, se debe tomar la parte del valor catastral del terreno que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

De acuerdo con las mismas¹⁰, encontramos que dentro de los tipos de usufructo se aplicarán diferentes reglas. En el usufructo temporal el valor se considera proporcional al valor total de los bienes, en razón de un 2% por cada periodo de un año, sin llegar a exceder el 70%. En los usufructos vitalicios se estima que el valor es igual al 70% del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuenta menos de 20 años, este porcentaje va disminuyendo conforme va aumentando la edad, sería un 1% menos por cada año más teniendo un límite mínimo del 10 % del valor total. Dentro del usufructo constituido a favor de una persona jurídica se consideraría fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria cuando se establece por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado. Y por último en el derecho de nuda propiedad se calcula por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

En los derechos reales de uso y habitación su valor es aquel que resulte de aplicar al 75% del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas que correspondan a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según se dé el caso.

Por último a los demás derechos reales de goce limitativos del dominio se le aplicaría por el capital, precio o valor que las partes hayan pactado al constituirlos, si es mayor o igual que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél es menor.

En el caso de la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie.

¹⁰ **Francis Lefebvre**, Capítulo 8, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, p. 32

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

En las expropiaciones forzosas se debe partir de la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, pero tiene como excepción que cuando su valor catastral sea inferior, prevalece este último sobre el justiprecio.

Las Gerencias y Subgerencias del Catastro deben remitir a los Ayuntamientos o entidades públicas gestoras del IIVTNU, la información necesaria sobre el valor catastral¹¹ del terreno de cada inmueble, salvo que los valores necesarios ya estén en el Padrón catastral. El valor catastral aplicable a efectos de este impuesto es el que corresponde al terreno transmitido a efectos del IBI a fecha de 1 de Enero del año en que la transmisión, es decir el devengo, tiene lugar, y no el valor que se le haya podido asignar a ese terreno antes de la transmisión.

La notificación del valor catastral al sujeto pasivo ha de ser necesariamente previa a la liquidación del IIVTNU. Por lo tanto, si a la persona transmitente le llegó la notificación de los valores catastrales fijados en orden al IBI con posterioridad a la liquidación de las plusvalías generadas por la transmisión, o directamente no le llegó dicha notificación, conllevaría a la nulidad de las liquidaciones realizadas, teniendo en cuenta que la carga de la prueba de la notificación del nuevo valor catastral antes de la liquidación del IIVTNU, corre a cargo de la Administración Tributaria Local.

¹¹ Valor catastral: es el resultado de aplicar a la superficie del terreno el valor del suelo establecido en la comunicación de valores vigente en el momento de devengo del IIVTNU, corregido por los coeficientes correctores del suelo y por los coeficientes correctores y construcción conjuntamente que para cada finca sean de aplicación.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE
NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

4.3 Porcentajes

Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplica el porcentaje anual que necesariamente debe determinar cada Ayuntamiento en la correspondiente ordenanza fiscal, en el cual no se pueden exceder de los límites siguientes:

PERIODOS EN AÑOS	PORCENTAJE
De uno a cinco años	3.7
Hasta diez años	3.5
Hasta quince años	3.2
Hasta veinte años	3

Fuente: Artículo 107.4 TRLRHL

Para determinar el porcentaje en cada caso hay que seguir unas reglas¹², en primer lugar el incremento de valor en cada operación gravada por el impuesto se determina de acuerdo con el porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para el periodo que corresponda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento, en segundo lugar el porcentaje que corresponde aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo es el que resulta de aplicar en cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento de valor, y por último solo se considerarán los años completos que integren el periodo en el que se lleve a cabo el incremento de valor, para así determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual.

Los porcentajes anuales nombrados anteriormente podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

¹² Artículo 107.4 LHL Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

Los periodos que tengan lugar en un periodo inferior a un año no quedan gravados, ya que aquellos únicamente se aplican a partir del primer año, en el caso de que el periodo sea superior a los 20 años, se aplica el porcentaje correspondiente hasta estos 20 años.

Dentro del cálculo de este impuesto podemos encontrar algunos problemas de los que los contribuyentes se han quejado. Ya que la forma de cálculo se considera incorrecta, en vez de calcularlo por la parte del incremento que se está transmitiendo, se calcula sobre el valor que tiene hoy el terreno. Esto lo ha denunciado la Asociación Dávide.

Podemos apreciar que los Ayuntamientos aplican el criterio que más les conviene, tienen en cuenta el valor catastral en el momento de la venta, que es cuando tendrá un valor más elevado, esto no sería correcto ya que se estaría valorando el valor del suelo a futuro y no el incremento en años pasados, que es el que compone el hecho imponible. Es decir en vez de calcular el valor del terreno en el transcurso del tiempo, lo que se hace es calcularlo sobre el valor que tiene hoy.

El tribunal hace una reflexión sobre esto y da su opinión, diciendo que la fórmula legal no tiene en cuenta que la plusvalía tendría que calcularse desde el momento en el que se adquirió el terreno que se transmite. De esta manera se le da la razón al contribuyente.

4.4 Plusvalía presunta o plusvalía ficticia. Violación del principio de capacidad económica.

La ley que regula el impuesto que estoy estudiando presuponía que el valor de los terrenos ha de incrementarse con el paso del tiempo, y así ha sido durante mucho tiempo, permitiendo de esta manera la aplicación de dicho tributo. Pero esta tendencia quebró con la crisis económica, que ha afectado notoriamente al sector inmobiliario, esto ha llevado a que el valor de los terrenos descienda, poniendo de manifiesto los defectos de la norma, esto ha causado un problema en la aplicación del impuesto. Para que exista sujeción al impuesto es necesario que se produzca un mínimo incremento en el valor de la transmisión respecto del valor que tenía en el momento de la adquisición, ya que la Constitución impide que se graven capacidades económicas ficticias de los contribuyentes. El Tribunal Constitucional ha proclamado que la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica, lo que en definitiva se está reclamando es la existencia de una riqueza real y efectiva y no meramente ficticia o virtual.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

La ausencia de un incremento de valor sobre el terreno que se va a transmitir dará lugar a la no sujeción de dicho impuesto, no se realiza el hecho imponible ya que sería contrario al principio de capacidad económica, es decir, si el valor de mercado del suelo que se va a transmitir durante el periodo a considerar, ha disminuido, no se cumpliría el hecho imponible del tributo, esto impedirá la entrada en funcionamiento de las normas de cuantificación de la base imponible. Por lo que no se llevará a cabo la obligación tributaria del pago en relación con el impuesto que estoy estudiando.

Por lo tanto no se puede admitir la tesis según la cual la LHL realmente prescinde de la realidad y establece de esta manera una plusvalía ficticia, por referencia a criterios objetivos independientes del valor real de los terrenos y de la existencia o no de un incremento patrimonial, ya que si no existe de valor, el gravarlo sería inventar un impuesto. Únicamente pueden ser gravados por el IIVTNU los incrementos de valor reales y nunca los irreales o ficticios.

De lo contrario se estaría gravando una “capacidad económica” ficticia, poniendo en duda si se cumple o no el principio de capacidad económica reflejado en el artículo 31.1 de la Constitución española y en las disposiciones generales del ordenamiento tributario de la LGTR que viene a decir: *“la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos”*.

Haciendo referencia a la situación actual, en la que apreciamos que la burbuja inmobiliaria ha explotado, en las que tanto el valor de las viviendas como el valor del suelo ha estado bajando desde 2007. Un impuesto sobre plusvalías que en su regulación no contemple la posibilidad de minusvalías se considera un impuesto inconstitucional, es decir un impuesto que puede gravar una plusvalía inexistente, es un tributo inconstitucional.

Varona Alabern, Juan Enrique hace una crítica a este tributo: *“cuando la plusvalía inmobiliaria es inexistente, el IIVTNU acaba convirtiéndose en un burdo impuesto sobre la transmisión del suelo conservando el calificativo “directo” y gravando en las operaciones onerosas al transmitente en vez del al adquirente, encontrándonos con un tributo sin ningún fundamento”*¹³

Se advierte la inexistencia de ganancia para el sujeto pasivo cuando se puede apreciar que adquirió el bien por un valor superior al que obtuvo por su venta, algo que no

¹³**Varona Alabern, J.E:** A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, Aranzadi, Quincena fiscal 18/2010

sorprende tras la crisis inmobiliaria que hemos sufrido, dando lugar a una gran disminución del valor de los terrenos.

No existe alternativa para esta situación de plusvalía, tanto los gestores como los jueces y tribunales no pueden dejar de aplicar las reglas de determinación de la base contenidas en el artículo 107 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aunque les parecieran injustas o inapropiadas, porque tienen carácter imperativo y la ley no les permite utilizar otro método alternativo de cuantificación para las plusvalías.

5. CÁLCULO DE LA CUOTA

Conforme lo establecido en el artículo 108.1 TRLRHL, el tipo de gravamen será el impuesto por el Ayuntamiento en su ordenanza fiscal reguladora del tributo, sin que dicho tipo no pueda exceder del 30%. No existe límite inferior ya que al tratarse de un impuesto potestativo no tendría sentido.

Según establece el artículo 108.2 TRLRHL, la cuota íntegra del impuesto es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Por otro lado por cuota líquida del impuesto entendemos que es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las bonificaciones establecidas en los apartados que se refieren los apartados cuatro y cinco del mismo artículo.

Las bonificaciones de la cuota que vienen recogidos en los apartados 4 y 5 del artículo 108 TRLRHL son las siguientes:¹⁴

Podemos encontrar por un lado las bonificaciones de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto en las transmisiones que se llevan a cabo a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. Y por otro lado nos encontramos con las bonificaciones de hasta 95% de la cuota íntegra del impuesto en las transmisiones que se lleven a cabo sobre los terrenos en 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.

¹⁴ Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 108.4 y 5

6. CUESTIONES PROBLEMÁTICAS RELATIVAS A LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LAS PLUSVALIAS.

6.1 Doble imposición interna

Como ya hemos mencionado anteriormente el artículo 104.1 del texto refundido establece que el IIVTNU *“es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”*.

Por otro lado encontramos que el IRPF en su artículo 6.2 apartado d) nos dice que incluye las ganancias patrimoniales en la renta del contribuyente. Y en su artículo 33.1 viene a decir que *“son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel”*

Como podemos ver tras dar una definición de estos dos tributos, existe una posible doble imposición con el IRPF, ya que podemos apreciar que ambos impuestos gravan incrementos o ganancias patrimoniales, que son lo mismo. Es decir nos encontramos que ambos tienen el mismo hecho imponible, vemos que existe una doble imposición solo en los terrenos urbanos, porque como hemos nombrado con anterioridad el IIVTNU solo grava los terrenos urbanos y no los terrenos rústicos. Se puede considerar que el IRPF es un impuesto mucho más amplio que el IIVTNU, ya que el IRPF grava la obtención de la renta global por los sujetos pasivos, en la que se incluye los incrementos patrimoniales, y el IIVTNU grava la plusvalía experimentada por los terrenos que se encuentran en término municipal, ya que es un impuesto específico sobre el mismo.

No existirá doble imposición en los casos en los que el artículo 33.3 del IRPF determina como supuestos que no se consideran ganancia patrimonial. Tampoco nos encontraríamos con una doble imposición en los casos del artículo 33.4 exentos de tributación por el IRPF. Otros supuestos en los que no existe doble imposición serían en los supuestos recogidos en el artículo 104 del Texto Refundido, que no se encuentren sujetos al IIVTNU, nombrados anteriormente en el apartado 2.2.2.2 de este trabajo. Igualmente, tampoco habría doble imposición en los casos de exenciones que se

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

establecen en el artículo 105 del Texto Refundido y que anteriormente hemos tratado en el apartado 2.2.1 de este trabajo.

Tras lo mencionado vemos que existe una clara doble imposición entre el IIVTNU y el IRPF ya que se cumplen los dos criterios, los dos recaen sobre el mismo objeto del tributo y sobre el mismo sujeto pasivo.

Encontramos que esta opinión la comparte entre otros Álvarez Arroyo¹⁵ y Escribano López¹⁶.

Por otro lado encontramos que el Tribunal Constitucional no cree en la existencia de dicha duplicidad ya que en su Auto 269/2003, se afirma que no existe duplicidad ya que ambos tienen hechos imponibles distintos “ *en el supuesto que nos ocupa, no puede afirmarse que exista esa duplicidad de tributación sobre el mismo hecho imponible, ya que, mientras que el Impuesto sobre la renta de las personas físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta disponible de las personas físicas de acuerdo a sus circunstancias personales y familiares (arts. 1 y 15 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre), el Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo de carácter real que grava el incremento del valor que experimenten los terrenos que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, también sobre los mismos.*”¹⁷

Pero como ya hemos comentado anteriormente el incremento de valor de un terreno no es otra cosa que un aumento de la renta disponible. Por lo tanto, existirá una doble imposición en las transmisiones inter vivos a título oneroso y solo sobre la plusvalía que experimente el terreno o suelo.

¹⁵ **Álvarez Arroyo**; Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria. p. 73

¹⁶ **Escribano López**, Hacienda Local en el seno del ordenamiento tributario: unidad y diversidad, Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública nº 15, 1991, p. 235.

¹⁷ Auto 269/2003, 15 de Julio. Fundamentos jurídicos, apartado 5.

**6.2 Deducciones en el IRPF: de la desaparición de las antiguas deducciones
en la cuota, a su incidencia en la base**

Como viene a decir la antigua ley 18/1991 del IRPF existía una deducción de la cuota del IIVTNU, que ha desaparecido tras la aparición de la también ya antigua Ley 40/1998.

He podido apreciar que la deducción ha variado según han cambiado las leyes, por tanto voy a realizar un análisis de dicha variación.

En primer lugar podemos encontrar como en la antigua ley reguladora del IRPF 18/1991 si se reconocía la doble imposición, y establecía en su artículo 78.7. b) que se llevaría a cabo una deducción de la cuota íntegra del IRPF del 75% de la cuota del IIVTNU cuando esta cuota correspondiese a incrementos patrimoniales que efectivamente se encontrarán sujetos al IRPF. De esta manera se llevaba a cabo una atenuación de la doble imposición. Lo que no se llega a entender es porque esta deducción es del 75% y no del 100%, algo que también se ha preguntado Hernández Lavado¹⁸. Ya que si analizamos la mencionada deducción que se citaba en la antigua Ley 18/1991 para llevar a cabo la atenuación de la doble imposición con el IIVTNU, tenemos que tener en cuenta que solo era una deducción para atenuar dicha imposición pero no la eliminaba por completo, dado que la deducción era del 75% de la cuota del impuesto local y aunque el porcentaje restante se tuviese en cuenta para determinar el importe del incremento de patrimonio en el IRPF, podemos ver que al no deducirse en cuota no se eliminaba totalmente por ese porcentaje la doble imposición.¹⁹

Pero el legislador lo que ha hecho es suprimir la citada deducción en la cuota del IRPF, ya que dicha deducción ya no se prevé en la siguiente Ley 40/1998, podemos apreciar que en el último periodo que se aplicó dicha deducción fue en 1998. Lo que sucedía en la Ley 40/1998 es que el 100% de la cuota del IIVTNU se tomaba en consideración para calcular la ganancia patrimonial gravable en el IRPF, pero no tenía el derecho a una deducción sobre el IRPF. Podemos apreciar que de esta manera en la Ley 40/1998 la doble imposición entre el IIVTNU y el IRPF se atenuaba mucho menos de lo que se

¹⁸ El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, *La Reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 74.

¹⁹ **López Espadafor, C.M:** Las deducciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Editorial lex nova, 2001 p. 203

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

hacía en la anterior ley reguladora del IRPF 18/1991. Ya que con la Ley 40/1998 se actúa solo en base al 100%, mientras que con la Ley 18/1991 se actuaba en base al 25% y en la cuota el 75%. De esta manera el legislador en vez de haber extendido dicha deducción para que la doble imposición entre ambos impuestos hubiese desaparecido, lo que ha hecho es suprimirla.

Son varios los autores que apuestan por la supresión de este impuesto, ya que si se defiende una deducción en el IRPF y sobre otros tributos en los que también existe doble imposición con el IIVTNU como sería el caso del IS, ISD o IRNR, por haber pagado el IIVTNU, sería lo mismo que suprimir este impuesto en todos sus supuestos, buscando como alternativa el establecimiento de mecanismos para que los Entes Locales no se queden sin los recursos que tal tributo proporciona. Podemos ver que en el anteproyecto de la actual LHRL no aparecía dicho impuesto, y volvió a incluirse por la presión de los municipios, ya que este impuesto supone una gran ponencia recaudatoria para estos.

Como podemos comprobar en la actual Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Vigente hasta el 01 de Enero de 2017). No aparece ningún tipo de deducción en dicho impuesto por el pago del IIVTNU. Desaparece la deducción que hemos estudiado y sigue por lo tanto la doble imposición sobre los impuestos mencionados. Algunos autores proponen la supresión de este impuesto y aumentar las transferencias del Estado a los Entes Locales con cargo a los impuestos que corresponda.

García Fresnada Gea defiende la supresión del IIVTNU diciendo: *“por todo lo anterior, y para concluir, la propuesta que hacemos de cara al futuro, se la de la supresión del IIVTNU. En nuestra opinión, carece de sentido que si existen otros impuestos que gravan las plusvalías inmobiliarias, y que por razones obvias, estos sí que no se pueden suprimir, consideramos que es la propuesta más sensata y coherente, teniendo en cuenta además la supresión de la deducción en la cuota del IRPF, del importe del 75 % de lo pagado en el IIVTNU (...) volvemos a insistir, por último, que somos conscientes de que esta solución conlleva la búsqueda de otros medios de financiación para las*

Entidades Locales que, a nuestro juicio, deberían girar en torno a los tributos compartidos”²⁰

Simón Acosta propone otra solución, que consistiría en la supresión del IIVTNU y sustituirlo por un recargo sobre la base imponible, en la que parte de los incrementos patrimoniales, del IRPF y del IS, de esta manera los Entes Locales mantendrían el ingreso y se eliminaría la doble imposición en estos dos casos.²¹

7. GESTIÓN TRIBUTARIA DEL IMPUESTO

La competencia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es exclusiva de los municipios en los que a la gestión tributaria se refiere, las entidades locales pueden delegar sus facultades de liquidación, inspección y recaudación tributarias en la Comunidad autónoma o en otras entidades locales en cuyo territorio estén integradas. La gestión, inspección, recaudación y liquidación de dicho tributo se debe llevar a cabo de acuerdo a lo establecido en la LGT y en las leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

Se entiende que la deuda del IIVTNU quedaría extinguida por compensación cuando mediante convenio se ceden determinadas fincas al Ayuntamiento de la imposición fijándose como contraprestación el que éste asuma el pago del mencionado impuesto en caso de devengarse.

Podemos encontrar que el sujeto pasivo tiene una serie de obligaciones²², como sería la presentación ante el Ayuntamiento correspondiente de la declaración que determine la ordenanza respectiva. Dicha declaración debe de incluir los elementos de la relación tributaria que se necesitan para practicar la liquidación procedente y debe ir acompañada de un documento en los que consten los actos o contratos que originan la imposición. Dicha declaración debe ser presentada en dos tipos de plazos contando desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto, si es en Actos inter vivos sería de treinta días hábiles y si es de Actos por causa de muerte sería de seis meses, con

²⁰ **García Fresnada Gea:** El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la Doble Imposición Interna. Estudios sobre la Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna, Comares, Granada, 2000, p. 518

²¹ **Simón Acosta:** Tributación propia sobre actividades constructoras e inmobiliarias. La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local. CEMCI, Granda, (1990), p. 79 y 80.

²² Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 110.1 a 5

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

opción a ser prorrogados hasta un año a solicitud del sujeto pasivo. Otra de las obligaciones que tiene el sujeto pasivo sería la de presentar e ingresar la correspondiente autoliquidación cuando el Ayuntamiento haya previsto esta posibilidad en la ordenanza fiscal reguladora del impuesto. Los plazos serían los mismos nombrados anteriormente. Las obligaciones formales caerán sobre el sujeto pasivo contribuyente, salvo de la existencia de un sustituto en cuyo caso es éste el obligado a declarar o autoliquidar.

En el caso en la que la obligación tributaria recaiga en terceras personas²³ nos encontramos que estarían obligadas a colaborar en la gestión tributaria del impuesto dentro de los plazos establecidos el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real que se lleve a cabo, cuando se trate de transmisiones de terrenos o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, a título lucrativo y por negocio jurídico entre vivos. También las personas a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real que se lleve a cabo, cuando se trate de transmisiones de terrenos o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso.

Por otro lado encontramos que los notarios tienen una serie de obligaciones en las que deben remitir al Ayuntamiento respectivo dentro de la primera quincena de cada trimestre una relación de todos los documentos autorizados por ellos en el trimestre anterior, que traten los hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la relación del hecho imponible de dicho impuesto, exceptuando los actos de última voluntad, y también una relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimización de firmas.

En las presentaciones de dichos documentos los notarios deben hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando dicha referencia corresponda con los que sean objeto de transmisión. Los notarios deberán advertir expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados a presentar declaración por el impuesto los interesados y sobre las responsabilidades en que incurran por el alta de presentación de declaraciones.

En el caso de que se declare o reconozca judicialmente o administrativamente mediante una resolución firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o

²³ Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 110.6 y 7

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

contrato determinante de la transmisión del derecho real de goce o sobre aquél, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho.

Sin embargo no se llevará a cabo la devolución de dicho impuesto²⁴ cuando el acto o contrato, ha producido efectos lucrativos, cuando se entiende que estos tienen lugar cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a las que se refiere el artículo 1295 del Código Civil,²⁵ en el caso en el que la resolución es declarada por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto aunque el acto o contrato no le haya producido efectos lucrativos. También si el sujeto pasivo no reclama la devolución en un plazo de cinco años desde que quede firme la resolución administrativa o judicial que reconozca la nulidad o resolución del contrato. Y por último si las partes contratantes llegan a un mutuo acuerdo el contrato quedaría sin efecto, se consideraría un acto nuevo sujeto a tributación.

Los procedimientos de comprobación que se llevarían a cabo en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por parte de las Entidades Locales para que se cumplan las obligaciones, serían tres, el procedimiento de verificación de los datos, el de comprobación limitada y por último el procedimiento de inspección.

En primer lugar el procedimiento de verificación de datos consiste en un control exclusivo de los órganos de gestión tributaria en el que se llevaría a cabo una comprobación que requiere de la previa presentación de la declaración o autoliquidación por el obligado tributario, es decir solo se llevaría a cabo si el obligado tributario ha presentado ante el Ayuntamiento la correspondiente declaración o autoliquidación que establece la ordenanza del Ayuntamiento y se da alguno de los supuestos previstos en el artículo 131 de la LGT. Estos supuestos serían cuatro, en primer lugar cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario necesite de defectos formales o incurra en errores aritméticos. En segundo lugar, cuando los datos

²⁴ Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículo 109.2 y 3

²⁵ **Artículo 1295.**—La rescisión obliga a la devolución de las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos, y del precio con sus intereses; en consecuencia, sólo podrá llevarse a efecto cuando el que la haya pretendido pueda devolver aquello a que por su parte estuviese obligado. Tampoco tendrá lugar la rescisión cuando las cosas, objeto del contrato, se hallaren legalmente en poder de terceras personas que no hubiesen procedido de mala fe. En este caso podrá reclamarse la indemnización de perjuicios al causante de la lesión.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que procedan en poder de la Administración tributaria. En tercer lugar cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma. Y por último cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

En segundo lugar el procedimiento de comprobación limitada es de los tres procedimientos el que mejor se adapta al control de este impuesto. La comprobación puede realizarse examinando los datos consignados por los obligados tributarios en las declaraciones o autoliquidaciones presentadas y en los documentos donde se encuentran los contratos que originan la imposición según lo determina el artículo 110.3 del TRLRHL.

Por último estaría el procedimiento de regulación tributaria que puede ir acompañado del correspondiente procedimiento sancionador. En el caso de que exista sanción se calificará la infracción por la acción incorrecta de la declaración o autoliquidación. En caso de que la acción no corresponda perjuicio económico a la Hacienda Local el tipo infractor será el que se establezca en los artículos 198 y 199 de la LGT y si la infracción tributaria supone que no se tiene que ingresar la deuda tributaria que resultase de una autoliquidación o incumplir la obligación de presentar de forma completa la declaración necesaria para practicar la liquidación la acción resultará según lo dispuesto en los artículos 191 y 192 de la LGT.

8. CONCLUSIÓN

Este impuesto se convirtió en uno de los más jugosos para los Ayuntamientos, especialmente en el boom inmobiliario, ya que las transmisiones inmobiliarias estaban a la orden del día y los inmuebles se revalorizaban constantemente, pero obviamente después de dicho boom inmobiliario bajo su importancia recaudatoria.

Podemos comprobar que tras la realización del estudio de este impuesto, existen varias cuestiones problemáticas.

Por un lado nos podemos encontrar que la inmensa mayoría de los Ayuntamientos siguen cobrando este impuesto, y que lo hacen aunque el terreno no gane valor, algo que

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

se discute si podría considerarse inconstitucional, ya que se estaría hablando de violación del principio de capacidad económica, como bien hemos visto en este trabajo este impuesto gravaría los incrementos y tras la crisis inmobiliaria que hemos atravesado los terrenos han perdido mucho valor por lo que no se debería llevar a cabo la imposición de dicho impuesto, no teniendo sentido pagar. La ausencia de un incremento de valor sobre el terreno que se va a transmitir dará lugar a la no sujeción de dicho impuesto, no se realiza el hecho imponible, por lo que no se llevará a cabo la obligación tributaria del pago en relación con el impuesto que estoy estudiando. Estaríamos ante una plusvalía ficticia. En los casos en los que se ha cobrado este impuesto sin existir un incremento y por lo tanto dando lugar a una plusvalía ficticia, debería llevarse a cabo la devolución del pago a los contribuyentes que corresponda.

El siguiente problema que este impuesto presenta es la forma de calcularlo, ya que el Ayuntamiento aplica el criterio que más le conviene, tiene en cuenta el valor catastral en el momento de la venta, que es cuando tendrá un valor más elevado. Esto no sería correcto ya que se estaría gravando el valor del suelo a futuro, y no el incremento que se ha producido en los años pasados, que es el que compone el hecho imponible. A este problema el Tribunal le ha dado la razón al contribuyente. En opinión del tribunal, la fórmula legal no tiene en cuenta que la plusvalía debe de calcularse desde el momento en el que adquirió el terreno que se transmite. Los jueces están empezando a decantarse por no exigir este impuesto si no existe ganancia en su actividad.

Otro de los problemas que encontramos sería el de la existencia o no de una doble imposición con otros impuestos, tras el estudio realizado, desde mi punto de vista existe una clara doble imposición con respecto al IRPF ya que ambos impuestos gravan incrementos o ganancias patrimoniales, que son lo mismo. Es decir nos encontramos que ambos tienen el mismo hecho imponible. Los dos recaen sobre el mismo objeto del tributo y sobre el mismo sujeto pasivo. Aunque hay que decir que existen casos en los que no se da la doble imposición, nombrados en el apartado 6.1 del presente trabajo.

El último problema que podemos encontrar en este impuesto tras el estudio de tal es la posibilidad de deducciones tras el pago de las plusvalías. El tema de las deducciones ha ido cambiando y no para mejorar, ya que se empezó según establecía la antigua ley 18/1991 se llevaría a cabo una deducción de la cuota íntegra del IRPF del 75% de la cuota del IIVTNU cuando esta cuota correspondiese a incrementos patrimoniales que

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: CUESTIONES PROBLEMÁTICAS

efectivamente se encontrarán sujetos al IRPF. De esta manera se llevaba a cabo una atenuación de la doble imposición, esto cambió con la aparición de la también antigua Ley 40/1998, ya que dicha deducción ya no se prevé en esta, podemos apreciar que en el último periodo que se aplicó dicha deducción fue en 1998. Lo que sucedía en la Ley 40/1998 es que el 100% de la cuota del IIVTNU se tomaba en consideración para calcular la ganancia patrimonial gravable en el IRPF, pero no tenía el derecho a una deducción sobre el IRPF. Por lo que no se eliminaría la doble imposición existente. De esta manera el legislador en vez de haber extendido dicha deducción para que la doble imposición entre ambos impuestos hubiese desaparecido, lo que ha hecho es suprimirla.

En la actual ley reguladora del IRPF, Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (Vigente hasta el 01 de Enero de 2017), ya no aparece ningún tipo de deducción en dicho impuesto por el pago del IIVTNU. Desaparece la deducción que hemos estudiado y sigue por lo tanto la doble imposición sobre los impuestos mencionados.

Tras mencionar los problemas que me he ido encontrando conforme he avanzado en este trabajo, personalmente pienso que es un impuesto que debe desaparecer, ya que no le encuentro ningún sentido a su aplicación. Considero que los Ayuntamientos se han acomodado a este tributo ya que gracias a él han obtenido grandes cantidades para el municipio, pero pueden buscarse otras alternativas como bien han aportado varios autores entre las cuales considero destacar la siguiente, en la que se propone la supresión de este impuesto y aumentar las transferencias del Estado a los Entes Locales con cargo a los impuestos que corresponda.

ABREVIATURAS UTILIZADAS:

- **IIVTNU** (Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana)
- **LGT** (Ley General Tributaria)
- **TRLRHL** (Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales)
- **IRPF** (Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas)
- **IS** (Impuesto de Sociedades)
- **ISD** (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)
- **IRNR** (Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin Establecimiento Permanente)
- **IBI** (Impuesto sobre los Bienes Inmuebles)

9. BIBLIOGRAFÍA

Alonso Gil, M (2010): “Los procedimientos de comprobación en los tributos locales (Cap. IV especialidades en la inspección del ICIO, IIVTNU, IVTM e impuestos sobre gastos suntuarios en su modalidad de aprovechamientos de caza y pesca). El consultor de los ayuntamientos.

Álvarez Arroyo; Adecuación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los principios constitucionales en materia tributaria. p. 73

Carpizo Bergareche, J, "La base imponible en el IIVTNU", en *Tributos locales*, Nº 90, 2009, pp.13-19.

Casana Merino, F y Álvarez Arroyo, F (2002): El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en tributos locales.

Checa González, C.: «Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: fundamento, hecho imponible y supuestos de no sujeción». *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura., 1999, pp. 49-78.

Chico de la Cámara, P: (2013): pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica. Ed.: Regresa, Madrid

Colao Marín P.A: Revista Quincena Fiscal, número 20, Noviembre 2016; Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, principios constitucionales y sistema jurídico tributario. Pp. 55-78

Escribano López, Hacienda Local en el seno del ordenamiento tributario: unidad y diversidad, Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública Nº 15, 1991, pp. 235.

Falcón y Tella , R.: «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana». *Revista Técnica Tributaria*, N° 21. 1993, p. 11.

García Fresnada Gea: El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la Doble Imposición Interna. Estudios sobre la Fiscalidad Inmobiliaria y Doble Imposición Interna, Comares, Granada,(2000), p. 518

GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y el principio de capacidad de pago». *Civitas. Revista española de derecho financiero* , N° 144, (2009), pp. 971-1001.

López Espadafor, CM (1999): “La doble imposición interna” ,pp. 111-129 ed.: LEX NOVA

López Espadafor, CM (2001): “Las deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” pp.:200-216 Ed.: LEX NOVA

Marín Barnuevo Fabo, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana». *Tributos Locales*. N° 112. (2013),pp. 105-118.

Moreno Serrano, B: “A vueltas con la fórmula de cálculo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana”, en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, N° 7, (2013), pp. 692-698.

Orón Moratal, G (2010): El IIVTNU. Cap. V, en “los tributos locales” 2ª Edición

Rodríguez Montañés, M. P.: «El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: la persistencia de algunas cuestiones controvertidas». *Tributos locales*, N.º 64, (2006), pp. 65-78.

Rubio Pilarte, I.: «La posible inconstitucionalidad de la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana». *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, N.º 210, (2015), pp. 92-97.

Simón Acosta: *Tributación propia sobre actividades constructoras e inmobiliarias. La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*. CEMCI, Granda, (1990), pp. 79 y 80.

Varona Alabern, J. E.: «A vueltas con la inconstitucionalidad del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana». *Quincena fiscal*, N.º 18, (2010), pp. 65-89.

- WEBGRAFIA

<http://www.economista.es/legislacion/noticias/5391969/12/13/Plusvalia-municipal-claves-de-un-impuesto-polemico-que-debe-desaparecer.html>

<http://www.eumed.net/libros-gratis/2016/1503/tributos.htm>

<https://www.clubensayos.com/Informes-de-Libros/Clasificacion-De-Los-Impuestos/661988.html>

<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/SGCAL/HHLL%20en%20cifras/HHLL%20en%20cifras%202014.pdf>

<https://www.um.es/e-tributosrm/haciendalocal/tributosmunicipales/iivtnu/iivtnu.htm>

http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/Plusvalia_municipal-ejecuciones_hipotecarias-sistema_tributario-

[Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 1_559180005.html](http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/Plusvalia_municipal-ejecuciones_hipotecarias-sistema_tributario-Impuesto_sobre_el_Incremento_del_Valor_de_los_Terrenos_de_Naturaleza_Urbana_1_559180005.html)