

# **El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: presente y futuro.**

Javier Martín Fernández.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense.  
Socio Director de F&J Martín Abogados.

## **I. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 y sus efectos.**

### **1. Doctrina constitucional.**

La STC de 11 de mayo de 2017 viene a resolver la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4864-2016, relativa a los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del 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 (en adelante, TR-LRHL), en la medida en que dichos preceptos someten, al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), situaciones de inexistencia de incrementos de valor por vulneración del principio de capacidad económica [art. 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE)].

Trae a colación (FJ 3) la doctrina plasmada con anterioridad en las SSTC 26/2017 y 37/2017 sobre las normas forales vascas del tributo. Así, el tratamiento que otorgaban *“a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE» (SSTC 26/2017, FJ 3, y 37/2017, FJ 3)”. Una cosa “es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal” (STC 26/2017, FJ 3)”.*

La STC (FJ 5) efectúa una serie de precisiones sobre el alcance del fallo:

- a) El IIVTNU *“no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual”*. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.
- b) Una vez expulsados del ordenamiento jurídico, *“ex origine”*, los arts. 107.2 y 110.4 del TR-LHL, *“debe indicarse que 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”*.

### **2. La interpretación del fallo constitucional por parte del Tribunal Supremo.**

La STS de 9 de julio de 2018 *“interpreta”* la doctrina del Tribunal Constitucional. En particular, de la jurisprudencia recaída tras la misma por algunos Tribunales

Superiores de Justicia (FJ 3). Así destaca como, en un primer momento, el de Madrid [STSJ de 19 de julio de 2017 (rec. apelación 783/2016)]- y, posteriormente, otros [Castilla y León, con sede en Burgos, de 22 de septiembre de 2017 (rec. 21/2017); Galicia, de 14 de julio de 2017 (rec. 15002/2017); Cataluña, de 21 de diciembre de 2017 (rec. 100/2017) y Navarra, de 6 de febrero de 2018 (rec. 535/2016)], han venido anulando sistemáticamente las liquidaciones dictadas en relación con el IIVTNU y con independencia de que las mismas se hubieran practicado sobre la base de situaciones expresivas o inexpressivas de capacidad económica. Su fundamento se encuentra en que fueron giradas “*en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine*”.

El Tribunal Supremo rechaza esta doctrina, ya que (negrilla en el original):

*“(1) ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado –o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico; (2) ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanar de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); (3) ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno **no pueden corresponder al aplicador del Derecho**; (4) ni, en fin, resulta acertado concluir que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, **no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU** (o, procede, en todo caso, la anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación reveladora de capacidad económica)”*.

De esta interpretación sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad resultan, en esencia, tres corolarios [FJ 5º (negrilla en el original)]:

*“(1) primero, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que tenían los sujetos pasivos de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana ex artículo 110.4 del TRLHL, **puede el obligado tributario demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor** y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; (2) segundo, **demonstrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto** (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y (3) tercero, **en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107. 2 a) del TRLHL** (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor)”*.

Pues bien y en relación con este último supuesto, el Tribunal Supremo lleva a cabo una afirmación de especial interés y que puede plantear una nueva cuestión de inconstitucionalidad. En este sentido *“es consciente de que pudieran darse casos en los que la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario fuera tan escasa que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL pudiera suscitar dudas desde la perspectiva del artículo 31.1 CE. La cuestión, sin embargo, no se nos ha planteado aún y tampoco ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017”*.

Por tanto, corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido, en los términos del art. 105.1 LGT, a cuyo tenor: *«quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»*. Pudiendo ofrecer, a estos efectos, *“cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas ...optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, ... emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU”* (negrilla en el original).

Una vez aportada la prueba, *“deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía”* (negrilla en el original).

## **II. Medidas a tomar ante la Sentencia del Tribunal Constitucional.**

### **1. Planteamiento.**

Debido a que el Tribunal Constitucional no ha aplicado la técnica de la llamada jurisprudencia prospectiva, en definitiva, no ha fijado los efectos de su Sentencia, hay que distinguir si el IIVTNU ha sido exigido por liquidación o autoliquidación.

En el primer caso, las liquidaciones no recurridas han devenido firmes por el transcurso de un mes, por lo que, contra las mismas sólo caben dos vías de recurso y que, en nuestra opinión, pueden utilizarse de forma simultánea: el recurso extraordinario de actos nulos de pleno derecho (art. 217 de la LGT) y la revocación (art. 219).

En el segundo, cabe plantear un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones (art. 120 de la LGT), siempre dentro del plazo de prescripción.

### **2. Revisión de actos nulos de pleno derecho.**

Tal y como es bien conocido, puede declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o no recurridos en plazo, cuando *“se establezca expresamente en una disposición de rango legal”* [art. 217.1.g) de la LGT]. Pues bien, el art. 39.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, establece que cuando *“la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así*

*como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia”.*

Este procedimiento puede iniciarse a instancia del interesado [art. 217.2.b) de la LGT]. Cabe acordar, motivadamente, su inadmisión a trámite y sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo -Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere-, cuando el acto no sea firme en vía administrativa; la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad admitidas o carezca, manifiestamente, de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado, en cuanto al fondo, otras solicitudes sustancialmente iguales (art. 217.3).

En el procedimiento ha de darse audiencia al interesado, siendo oídos a los que reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo. La declaración de nulidad requiere dictamen favorable previo del citado órgano consultivo (art. 217.4 de la LGT).

La tramitación de este procedimiento es bastante sencilla y se compone de tres fases. En la primera, el órgano encargado de la tramitación reclama el expediente y cualquier dato que se estime necesario al que dictó el acto, así como un informe sobre los antecedentes del caso. Una vez recibido, se pone de manifiesto esta documentación durante quince días a todos los posibles interesados y con el objeto de que presenten las correspondientes alegaciones. Por último, el citado órgano elabora la propuesta de resolución, a la vista de toda la documentación anterior (art. 5 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA)].

En el ámbito de competencias de los Ayuntamientos entendemos que la resolución de este procedimiento corresponde al Alcalde, pues, en el del Estado, reside en el Ministro de Hacienda (art. 217.5 de la LGT), aunque estamos ante una competencia delegable (art. 6.3 del RGRVA).

El plazo máximo para notificar resolución expresa es de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento. De no mediar aquélla transcurrido este plazo, produce los siguientes efectos (art. 217.6 de la LGT):

- a) La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro con posterioridad.
- b) La desestimación, por silencio administrativo, de la solicitud, en caso de que el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

La resolución, expresa o presunta, o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados ponen fin a la vía administrativa (art. 217.7), pudiendo ser impugnadas ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo (art. 8.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa).

### **3. La revocación.**

La Administración sólo puede revocar sus actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, en beneficio de los interesados, en los siguientes supuestos, todos ellos de anulabilidad cualificada (art. 219.1 de la LGT): Se estime que infringen manifiestamente la Ley; circunstancias sobrevenidas, que afecten a una situación jurídica particular, pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado y cuando, en la tramitación del procedimiento, se haya producido indefensión a los interesados. Por tanto, procede la revocación aplicando la doctrina constitucional sobre el IIVTNU.

Ahora bien, se establecen los siguientes límites a la revocación (art. 219.1 de la LGT):

a) No puede constituir una dispensa o exención no permitida por las Leyes.

b) No puede ser contraria al principio de igualdad.

Esta previsión ha de entenderse en el sentido de que sólo impide una revocación acordada para un administrado y que no se hiciese extensiva a otros actos idénticos que afectan a otros. Por ello mismo, se debe prever un mecanismo de publicación de las resoluciones de revocación, ya que sólo así puede verificarse el cumplimiento de la presente limitación.

c) No puede ser contraria al interés público y al ordenamiento jurídico.

El “*procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio*” (art. 219.3 de la LGT). De dicha previsión parece desprenderse que, incluso tratándose de actos que infringen manifiestamente la Ley, su revisión sólo es posible, a instancia del particular, en los plazos ordinarios de recurso. Trasvasados éstos, sólo cabe solicitar a la Administración su revocación, pero no puede exigirlo jurídicamente, ya que carece de una acción. Esta conclusión aparece ratificada por el desarrollo reglamentario, que diferencia entre la iniciación del procedimiento, que será siempre de oficio, y su promoción, que puede ser a instancia del particular (también por el Consejo para la Defensa del Contribuyente u órgano equivalente autonómico o local). Es más, se aclara que la solicitud del particular sólo obliga a la Administración a acusar recibo del escrito (art. 10.1 del RGRVA).

A nuestro juicio, sin embargo, la solución ha de ser diferente. En los supuestos en que un acto tributario se halla incurso en una grave infracción de Ley, el particular no goza de un mero derecho de petición. Por el contrario, una vez que ha puesto en conocimiento de la Administración esta circunstancia, aquélla se encuentra jurídicamente obligada a iniciar el procedimiento y, en caso de verificarla, a revocar el acto administrativo. Cualquier solución diferente se aviene mal con el sometimiento de la Administración a la Ley y al Derecho que proclama la CE (art. 103.1).

El órgano competente para acordar el inicio del procedimiento es el superior jerárquico del que lo dictó. No obstante y esto será lo normal, se prevé, de nuevo, un trámite informal en el que este último lo propone a su superior (art. 10.2 del RGRVA).

La revocación sólo es posible si no ha transcurrido el plazo de prescripción. En definitiva, puede superar los cuatro años, de producirse la interrupción de aquélla (art. 219.2 de la LGT).

No se exige dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere, para proceder a la revocación de los actos tributarios, aunque sí el informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico (art. 219.3 de la LGT). En todo caso se prevé la audiencia de los interesados.

La resolución que ultime el procedimiento ha de notificarse en un plazo máximo de seis meses. Su incumplimiento determina su caducidad. Para hacer efectiva esta previsión se obliga a la Administración a notificar al interesado el inicio del procedimiento (arts. 219.4 de la LGT y 10.1 del RGRVA).

Resulta evidente que la caducidad carece de sentido en un procedimiento dirigido a producir efectos favorables a los interesados. Esta solución, además, no puede siempre admitirse. Al menos, debe excluirse para los supuestos en que sea el particular quien insta la revisión. Así, a la Administración le bastaría con poner en marcha el procedimiento y dejarlo caducar para frustrar sus expectativas. Por ello, puede aplicarse, analógicamente, el silencio negativo (art. 104.3 de la LGT). Es la única forma de tutelar el derecho de los obligados, permitiéndoles así la interposición de recursos.

La competencia corresponde a un órgano distinto del que dictó el acto (art. 219.3). Nos encontramos ante una nueva muestra de la desconfianza que le inspira la revocación al legislador tributario. Así, separa la decisión de revocar el acto, del propio órgano que lo dictó, con la finalidad de introducir un *plus* de objetividad.

En el ámbito local será, en los Municipios de gran población, el Titular del Órgano de Gestión Tributaria o, en el resto, el Concejal de Hacienda. Si la liquidación ha emanado de estos sujetos, la competencia corresponde a su superior jerárquico. En el primero, el Concejal de Hacienda y, en el segundo, el Alcalde (art. 12 del RGVA).

Las resoluciones que se dicten en este procedimiento ponen fin a la vía administrativa (art. 219.5 de la LGT) y son susceptibles de ser impugnadas en vía contencioso-administrativa.

#### **4. Procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.**

El procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se inicia mediante una solicitud que, además de las generales que estudiaremos más adelante, debe contener los siguientes extremos (arts. 88.2 y 126.4 del RGAT):

- a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.
- b) En caso de que se solicite una devolución, indicar el medio elegido por el que haya de realizarse la misma.

Además, acompañarse de la documentación en que se basa y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado (art. 126.5).

Este procedimiento está sometido a determinadas restricciones. En primer lugar, sólo puede formularse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, prescriba el

derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

En segundo lugar, el obligado no puede solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria de la presentada. Esta previsión es totalmente lógica, ya que los datos, elementos y argumentación jurídica en que se basa la pretensión del obligado deben ser aportados y tomados en consideración en el procedimiento de comprobación iniciado (art. 126.2).

Por último, también se impide el inicio del procedimiento, si ya se ha practicado una liquidación provisional, por un motivo que no pueda ser calificado como distinto al invocado por el obligado en su solicitud de rectificación. Se trata de otra previsión lógica, ya que, si los motivos no son distintos, sus intereses debe hacerlos valer en el procedimiento de liquidación y, en su caso, a través de los recursos y reclamaciones posteriores.

Durante la tramitación del procedimiento, la Administración ha de comprobar las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación y a través de los siguientes medios (art. 127.1 y 2 del RGAT):

- a) La documentación presentada para contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder.
- b) Pueden realizarse requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la misma.
- c) Cabe efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar, con carácter general, o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes.

Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución, otorgándole un plazo de alegaciones de quince días, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada, en cuyo caso se notificará, sin más trámite, la liquidación que se practique (art. 127.4).

El procedimiento finaliza mediante resolución, en la que se acuerde o no la rectificación de la autoliquidación, que debe ser motivada si su sentido es, total o parcialmente, desestimatorio.

Como es lógico, el acuerdo de rectificación implica la necesidad de dictar una liquidación provisional cuando aquélla afecte a los elementos de cuantificación de la obligación (art. 128.1 del RGAT).

En cuanto a los intereses de demora derivados de una eventual devolución, su base de cálculo tiene, como límite, el importe de la devolución reconocida (art. 128.2).

El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento es de seis meses, previéndose el silencio negativo (art. 128.3).

## **5. Legitimación.**

En lo relativo a la legitimación para interponer los recursos correspondientes frente a las liquidaciones del IIVTNU, podemos citar la STSJ de Valencia de 6 de julio de 2017. Esta última viene a resolver un recurso de apelación interpuesto y en la que inadmite el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra unas liquidaciones de IIVTNU giradas por un Ayuntamiento, por entender que las recurrentes no tienen el carácter de interesadas, al haber asumido el pago expreso de las liquidaciones, por virtud de pago expreso, por virtud de pacto expreso con el sujeto pasivo.

Según el Tribunal, el art. 17.5 de la LGT supone que la Administración, a la hora de exigir el IIVTNU, tendrá que dirigir su acción al sujeto pasivo del tributo, pero cuestión distinta es la legitimación de quien ha asumido su pago para recurrir las liquidaciones que se dicten [STS de 13 de mayo de 2010 (FJ 4º)].

## **III. La adecuación normativa a la doctrina constitucional.**

El 27 de febrero de 2018 ha sido presentada en el Congreso una Proposición de Ley (*Boletín Oficial de las Cortes Generales* de 9 de marzo) para dar cumplimiento a la doctrina constitucional. De un lado y para los supuestos en que no existe plusvalía en la transmisión (que debe ser probada por el obligado tributario), se crea un nuevo supuesto de no sujeción.

De otro y en caso contrario, se mantiene el sistema objetivo de determinación de la base imponible, aplicando sobre el valor catastral unos coeficientes máximos establecidos en función del número de años transcurridos desde la adquisición, pero ajustados en función de la evolución de los precios del mercado inmobiliario. A diferencia de la situación anterior, pasan a gravarse las plusvalías generadas en menos de un año.

Tal y como se detalla en su Exposición de motivos, *“tiene por objeto dar rápida respuesta al mandato del Alto Tribunal de llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto como consecuencia de la Sentencia, sin esperar el completo desarrollo del proceso de reforma abierto con la creación por parte del Gobierno de la Comisión de Expertos para la revisión y análisis del actual sistema de financiación local”*. Sus efectos se introducen con efectos desde el 15 de junio de 2017.

Por tanto, no se producirá la sujeción al IIVTNU en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición. En estos casos debe declarar la transmisión no sujeta, así como aportar las pruebas que acrediten dicha inexistencia.

Como valores reales de transmisión y adquisición del terreno se tomarán los efectivamente satisfechos, respectivamente, en la transmisión y adquisición del inmueble, que consten en los títulos que las documenten, o bien, en su caso, los



comprobados por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble (en definitiva, a efectos de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), en caso de que sean mayores.

De no encontrarse desglosado el valor del suelo, se calculará aplicando la proporción que represente, en la fecha de la transmisión, el valor catastral del terreno respecto del total del bien inmueble.

A las transmisiones a título lucrativo se les aplican las mismas reglas, tomando, por importe real de los valores respectivos, los que consten en la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o los comprobados administrativamente de ser superiores.

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se aplique el supuesto de no sujeción y para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Ello no resulta de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el art. 104.3 del TR-LRHL (aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes, así como entre ellos o favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de Sentencias de nulidad, separación o divorcio, sea cual sea el régimen económico matrimonial) o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [operaciones de reestructuración empresarial sujetas al régimen especial (nuevo art. 104.5 del TR-LRHL)].

Los Ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante. Sin perjuicio de las facultades de comprobación de los valores declarados, aquellos sólo podrán comprobar que se ha efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del IIVTNU, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

En ningún caso podrá exigirse en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del art. 107.2.a) del TR-LRHL [cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo, no tenga determinado valor catastral (nuevo art. 110.4 del TR-LRHL)].

La base imponible queda constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. Se determinará multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda al periodo de generación (nuevo art. 107.1 del TR-LRHL).

Este último será el número de años transcurridos desde la fecha de adquisición del terreno hasta la fecha de su transmisión. En los supuestos de no sujeción, salvo que por

Ley se indique otra cosa, se tomará, como fecha de adquisición, aquélla en la que se produjo el anterior devengo del IIVTNU.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos (sin tener en cuenta las fracciones de año). En el caso de que el período de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta únicamente el número de meses completos (sin tener en cuenta las fracciones de mes).

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el Ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

Inferior a 1 año: 0,09.

1 a 3 años: 0,11.

4 años: 0,10.

5 años: 0,09.

6 años: 0,08.

7 años: 0,07.

8 a 10 años: 0,06.

11 años: 0,08.

12 años: 0,09.

13 años: 0,16.

14 años: 0,23.

15 años: 0,30.

16 años: 0,38.

17 años: 0,44.

18 años: 0,50.

19 años: 0,55.

Igual o superior a 20 años: 0,60.

Estos coeficientes máximos serán actualizados, anualmente, mediante norma con rango de Ley, pudiendo llevarse a cabo dicha actualización por Ley de Presupuestos Generales

del Estado. Cuando, como consecuencia de la actualización, alguno de los coeficientes aprobados por la vigente Ordenanza fiscal resultara ser superior al nuevo máximo legal, se aplicará éste directamente hasta que entre en vigor la nueva que corrija dicho exceso (nuevo art. 107.4 del TR-LRHL).

De conformidad con la Disposición transitoria única, los Ayuntamientos deben modificar, en el plazo de cuatro meses desde la entrada en vigor de la Ley, sus respectivas Ordenanzas para adecuarlas a lo dispuesto en la misma. Mientras que ello no ocurra y para la determinación de la base imponible, se tomarán los coeficientes máximos mencionados, salvo que resulte un importe superior al previsto en la Ordenanza pendiente de adaptación.

#### **IV. El futuro del tributo.**

Más allá de las cuestiones relativas a las acciones de recuperación del IIVTNU pagado, el análisis del alcance y efectos de los razonamientos del Tribunal Constitucional, obliga a cuestionar y resolver su supervivencia como recurso de las Haciendas Locales.

Quizá, el problema radica en una falta de correspondencia entre el fundamento y el régimen jurídico del Impuesto. Su justificación teórica suele localizarse en el art. 47.2 de la CE –“*La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción de los entes públicos*”–, pero su configuración no ha dejado de plantear interrogantes desde su establecimiento en 1988.

En la actualidad el TR-LRHL dice que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos, en definitiva una manifestación de la renta. Pero esta calificación no es unánimemente compartida, puesto que otras voces entienden que, pese a sus tintes nominales de gravamen sobre las rentas, grava el patrimonio. De hecho, gran parte de los problemas de constitucionalidad que se han suscitado arrancan de la falta de correspondencia entre sus elementos de cuantificación y la naturaleza y objeto que el legislador, nominalmente, le atribuye. Esta quiebra, en términos de efectividad de la capacidad económica, era aún más evidente en la anterior Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, puesto que la base imponible se definía como el “*incremento real*” del valor de los terrenos, siendo evidente que su método de determinación ya era puramente objetivo. El TR-LRHL eliminó el calificativo “*real*”, manteniendo la norma de determinación de la base imponible.

Tampoco puede olvidarse que, en aquel momento, se optó por una objetivación de la base imponible para evitar los problemas que venía presentando la gestión del tributo, dadas las dificultades que presenta, para los Ayuntamientos, la comprobación de las plusvalías efectivas individualizadas. Mientras se mantenga como un gravamen sobre el incremento de valor, convertir en mera presunción la ficción normativa de la que ha resultado la obligación de tributar en supuestos de depreciación real -efecto que ha sido el considerado como inconstitucional-, supondrá trasladar, al ámbito probatorio, la realización o no del hecho imponible. Y esta solución puede resucitar, y multiplicar, aquellos viejos problemas.

De aquí que sea necesaria una reforma en profundidad de su régimen jurídico. La normativa tributaria aún no ha sido capaz de recoger los nuevos planteamientos, que

reclaman una regulación urbanística que responda, también, al art. 45 de la CE, que exige a los poderes públicos velar por la utilización racional de todos los recursos con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida. Esto es, integrar, en el fundamento del tributo, no sólo la recuperación de las plusvalías que derivan de la acción urbanística, sino y también, la compensación por el impacto medioambiental y el incremento de costes que la ampliación de los núcleos urbanos implica para los Municipios. Si las situaciones de crisis propician la reflexión, la situación crítica en la que se encuentra el IIVTNU invita a repensarlo integralmente.

Esta reforma, para ser efectiva, debe partir de varias premisas. En primer lugar, clarificarse si se trata de establecer, realmente, una obligación tributaria que grave a los propietarios de los inmuebles respecto de los cuales se ha dado un incremento en el precio del suelo, como resultado de acciones urbanísticas que modifican su utilización o incrementan su aprovechamiento. Y no cualquier incremento de valor surgido en toda transmisión, porque, para ello, bastaría con establecer un recargo, sobre los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o el de Sociedades, a favor de los Ayuntamientos.

La actividad urbanística en el territorio de un Municipio es una de sus competencias, por tanto nada impide que, su denominación, pase a ser "*Impuesto sobre la participación en la plusvalía urbanística municipal*". En este sentido, y a diferencia del régimen que ha generado los actuales problemas de constitucionalidad, gravaría el beneficio económico derivado del incremento de aprovechamiento en la utilización del suelo, producido por las acciones urbanísticas de regulación y que son competencia del Ente público, lo cual les da derecho a éstas a participar de este beneficio.

En segundo lugar, su hecho imponible sería el de un tributo directo que grava la participación en este beneficio y con motivo de la transmisión de la propiedad de un terreno urbano, por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre el mismo.

En tercer lugar, su base imponible estaría constituida por la aplicación, al valor catastral actual, de un porcentaje, a fijar por los Ayuntamientos dentro de los límites máximos marcados por la Ley, en función del tiempo transcurrido desde la anterior transmisión y previa concurrencia de su hecho generador. Determinada la participación en la plusvalía generada por la acción urbanística como objeto del impuesto, y ajustada a ello la evolución del valor catastral, queda relegado ya el problema que ha suscitado la efectividad de la capacidad económica en su configuración actual.

Por último, habría que adecuar la regulación vigente a las previsiones anteriores. Su aplicación por los Ayuntamientos sería tan sencilla como la del actual tributo, eliminando cualquier vicio de inconstitucionalidad y adecuándolo a lo que dice querer ser.