

Manuel J. Domingo Zaballos (Coordinador)

COMENTARIOS A LA LEY DE HACIENDAS LOCALES TOMO II

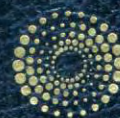
REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2004, DE 5 DE MARZO, TEXTO
REFUNDIDO DE LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES

SEGUNDA EDICIÓN

MARÍA JOSÉ ALONSO MAS
JOSÉ LUIS BOSCH CHOLBI
VICENTE CALVO DEL CASTILLO
EDUARDO COSTA CASTELLÁ
MANUEL J. DOMINGO ZABALLOS

FRANCISCO V. ESPINOSA FERRANDO
JOSÉ E. GARCERÁN RODRÍGUEZ
V. ALBERTO GARCÍA MORENO
SALVADOR LLOPIS ANDRÉS
JUAN MARTÍN QUERALT
FRANCISCO J. OROZCO ARANDA

CIVITAS



THOMSON REUTERS

Primera edición, 2005
Segunda edición, 2013



THOMSON REUTERS PROVIEW® eBOOKS
Incluye versión en digital

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 3.6 b) del Reglamento 3/2010 (BOE de 22 de noviembre de 2010), manifestamos que los textos de las resoluciones judiciales incluidos en la presente obra proceden del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ), y se corresponden exactamente con los distribuidos de forma oficial por el citado Organismo.

Las fechas de las resoluciones judiciales son las que vienen indicadas al encabezamiento en cada una de ellas.

La manipulación de dicho texto por parte de Editorial Aranzadi se puede limitar a la introducción de citas y referencias legales y jurisprudenciales.

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters.

Civitas es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited.

© 2013 [Thomson Reuters (Legal) Limited y Manuel J. Domingo Zaballós y otros]

Editorial Aranzadi, SA

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-470-3714-8 (Tomo I)

ISBN: 978-84-470-4381-1 (Obra Completa)

Depósito Legal: NA 1628/2013

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 - Pamplona

DISTRIBUCIÓN DE LA OBRA POR AUTORES

ALONSO MAS, María José

Profesora Titular de Derecho Administrativo Universitat de València-Estudi General y Magistrado excedente.

Comentarios: Preámbulo, artículos 1, 2, 8, 19 al 37 y 128 al 130, Disposición Adicional 8ª.

BOSCH CHOLBI, José Luis

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València-Estudi General

Comentarios: Arts. 78 al 91, Disposiciones Adicionales 10ª y 12ª, Disposiciones Transitorias 3ª, 4ª, 13ª, 17ª y Disposición Final única.

CALVO DEL CASTILLO, Vicente

Interventor General Ayuntamiento de Santiago de Compostela

Comentarios: Arts. 48 al 55, 162 al 222 y Disposiciones Adicionales 5ª y 6ª.

COSTA CASTELLÁ, Eduardo

Letrado Mayor del Excmo. Ayuntamiento de Gandía.

Comentarios: Artículos 9, 10, 12, 15 al 18, 38, 40, 56 al 59, 100 al 103, 223, Disposiciones Adicionales 2ª, 3ª, 4ª, 7ª y 14ª, Disposición Transitoria 21ª.

DOMINGO ZABALLOS, Manuel J. (Coordinador).

Magistrado. Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Castilla-La Mancha.

Comentarios: Artículos 7, 9, 13 al 18, 38, 56 al 59, 100 al 103, 223, Disposiciones Adicionales 2ª, 3ª, 4ª y 7ª. Disposiciones Transitorias 1ª y 21ª.

ESPINOSA FERRANDO, Francisco V.

Técnico de Admón. Gral. Ayto. Valencia, Profesor Asociado de Derecho Mercantil de la Universitat de València-Estudi General.

Comentarios: Arts. 6, 41 al 47, 78 al 91, 92 al 99, 127. Disposiciones Adicionales 1ª, 10ª y 12ª y Disposiciones Transitorias 3ª a 5ª, 6ª, 13ª, 14ª, 17ª, 19ª y Disposición Final única.

GARCERÁN RODRÍGUEZ, José E.

Interventor-Tesorero de Administración Local, Cat. Sup. Viceinterventor Diputación Provincial de Valencia.

Comentarios: Artículos 131 a 156.

GARCÍA MORENO, V. Alberto

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València-Estudi General.

Comentarios: Arts. 60 al 77, 104 al 110. Disposición Adicional 13ª. Disposiciones Transitorias 2ª, 8ª a 12ª, 15ª, 16ª, 18ª y 20ª.

LLOPIS ANDRÉS, Salvador

Licenciado en Derecho. Funcionario de carrera de Administración Local.

Comentarios: Arts. 6, 41 al 47, 92 al 99, 127. Disposición Adicional 1ª. Disposición Transitoria 5ª, 6ª, 14ª y 19ª.

MARTÍN QUERALT, Juan

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València-Estudi General. Abogado del Ilustre Colegio de Valencia.

Comentarios: Arts. 39 y 111 al 126 y Disposición Adicional 9ª.

OROZCO ÁRANDA, Francisco J.

Abogado del Estado en el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

Comentarios: Arts. 3 al 5, 11, 157 al 161. Disposición Adicional 11ª. Disposición Transitoria 7ª.

La STSJ de Galicia, Sección 4ª, Sentencia de 6 mayo 2009, rec. 15010/2009 nº de Sentencia: 390/2009 declara: Practicada una liquidación provisional al comienzo de las obras, no es que haya una interrupción *ex lege* de la prescripción, sino que tal instituto solamente se puede contemplar a partir de la liquidación definitiva, si procede. De este modo, si la obra no se ejecutó y la licencia no caducó, no puede hablarse ni de prescripción de lo abonado provisionalmente ni de concurrencia de prescripción en relación con lo provisionalmente ingresado, pues si tal prescripción no concurre, cuando el ingreso provisional es «debido», por haberse desarrollado la obra, con mayor razón aún, ante la pasividad administrativa en relación con la licencia tampoco puede contemplarse la prescripción si el ingreso es «indebido», en el sentido de que se concreta en una carencia sobrevenida de causa al no ejecutarse la obra cuya licencia generó el ingreso.

SUBSECCIÓN 6ª

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

ARTÍCULO 104. Naturaleza y hecho imponible. Supuestos de no sujeción.

1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten

dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudica-

opción era precisamente la que defendía la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia que da lugar a la casación en interés de la Ley y porque, además, el artículo 58 de la LGT establece que la deuda tributaria está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta (que es en lo que consiste la mal llamada "liquidación provisional")».

ciones 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.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

4. No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

No se producirá el devengo del impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

No se devengará el impuesto con ocasión de las aportaciones o transmisiones realizadas por la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la Disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

No se devengará el impuesto por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria a los Fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima.

En la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en este apartado.

ARTÍCULO 105. Exenciones.

1. Estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

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

mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.

2. Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de dichas entidades locales.

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

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

d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

e) Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas.

f) La Cruz Roja Española.

g) Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

ARTÍCULO 106. Sujetos pasivos.

1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se consti-

tuya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.

3. En las transmisiones realizadas por los deudores comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, con ocasión de la dación en pago de su vivienda prevista en el apartado 3 del Anexo de dicha norma, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

ARTÍCULO 107. Base imponible.

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquél. En estos casos, 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 del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

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

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquél, 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.

c) En 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, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquél, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

c) Período de hasta 15 años: 3,2.

d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1ª *El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.*

2ª *El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.*

3ª *Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.*

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

ARTÍCULO 108. Tipo de gravamen. Cuota íntegra y cuota líquida.

1. *El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por 100.*

Dentro del límite señalado en el párrafo anterior, los ayuntamientos podrán fijar un solo tipo de gravamen o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento de valor indicados en el apartado 4 del artículo anterior.

2. *La cuota íntegra del impuesto será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen.*

3. *La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, la bonificación a que se refiere el apartado siguiente.*

4. *Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.*

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se establecerá en la ordenanza fiscal.

ARTÍCULO 109. Devengo.

1. El impuesto se devenga:

a) 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.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

2. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre aquél, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

3. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.

ARTÍCULO 110. Gestión tributaria del impuesto(*).

1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

(*) V. ALBERTO GARCÍA MORENO; Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València-Estudi General.

a) Cuando se trate de actos «inter vivos», el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

3. A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.

4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta Ley.

5. Cuando los ayuntamientos no establezcan el sistema de autoliquidación, las liquidaciones del impuesto se notificarán íntegramente a los sujetos pasivos con indicación del plazo de ingreso y expresión de los recursos procedentes.

6. Con independencia de lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, están igualmente obligados a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que los sujetos pasivos:

a) En los supuestos contemplados en el párrafo a) del artículo 106 de esta Ley, siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En los supuestos contemplados en el párrafo b) de dicho artículo, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

7. Asimismo, los notarios estarán obligados a remitir al ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas. Lo prevenido en este apartado se entiende sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la Ley General Tributaria.

En la relación o índice que remitan los notarios al ayuntamiento, éstos deberán hacer constar la referencia catastral de los bienes inmuebles cuando dicha referencia se corresponda con los que sean objeto de transmisión. Esta obligación será exigible a partir de 1 de abril de 2002.

Los notarios advertirán expresamente a los comparecientes en los documentos que autoricen sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones.

BIBLIOGRAFÍA.—AGÚNDEZ FERNÁNDEZ, A., *El impuesto municipal sobre incremento de valor de los territorios de naturaleza urbana*. Comares, Granada 1990; ÁLVAREZ ARROYO, F., «Adecuación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a los principios constitucionales», *Anuario de la Facultad de Derecho*, 2003, n.º 21, pp. 61-80; CASANA MERINO, comentando una sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de junio de 1985. *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994; CHAVES GALÁN, C. A.: Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: consecuencias fiscales del pacto de traslación de la obligación de pago al comprador de vivienda. *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 28, 2010, pp. 329-340; CHECA GONZÁLEZ, C., *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*. Marcial Pons, Madrid, 2000; CANO I ARTESEROS, S.: La fiscalidad de las separaciones matrimoniales: especial referencia a las parejas de hecho, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 232, 1, 2002, pp. 3-66; COBO OLVERA, T., *Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Impredisur, D.L. Granada. 1991; GARCÍA DE PABLO, J. F., en «El carácter potestativo de la reducción de la base imponible del IIVATNU en los procedimientos de valoración colectiva de carácter general», *Tributos locales*, n.º 108, diciembre 2012-enero 2013; GUILARTE GUTIÉRREZ, A., Cap. V Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en obra conjunta, dirigida por HERRERA MOLINA, P. y coordinada por GALÁN RUIZ, J., *Tributos locales y autonómicos*. Thomson Aranzadi, Navarra 2006; MENÉNDEZ GARCÍA, G., Cap. V *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, en obra conjunta, dirigida por HERRERA MOLINA, P. y coordinada por GALÁN RUIZ, J., *Tributos locales y autonómicos*. Thomson Aranzadi, Navarra 2006; ORÓN MORATAL, G., *El impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*. Colección Tributaria Práctica, Editorial Práctica de Derecho SL Valencia 2001; PLAZA VÁZQUEZ, A. y VILLAVERDE GÓMEZ, M.ª B. *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Análisis jurisprudencial práctico*. Thomson-Aranzadi, Navarra. 2005; RODRÍGUEZ MONTAÑEZ, M. P.: Cap. V *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, en obra conjunta, dirigida por HERRERA MOLINA, P. y coordinada por GALÁN RUIZ, J., *Tributos locales y autonómicos*. Thomson Aranzadi, Navarra 2006; ROUANET MOTA, E.: «La transmisión de la propiedad de una finca, con reserva de derecho real de usufructo, y el impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Actualidad administrativa*, n.º 9, 2004, pp. 1037-1041; RUIZ DÍAZ, V. E., «Insuficiencia financiera y autonomía municipal: El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, n.º 18, 2011; VARONA ALABERN considera que es inconstitucional, «A vueltas con la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Quincena Fiscal*, n.º 18/2010.

COMENTARIO:

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES. II. NATURALEZA Y HECHO IMPONIBLE. 1. *Hecho imponible*. Elementos. A. Plusvalía o incremento de valor. B. Naturaleza urbana de los terrenos. C. Transmisión dominical o de otros derechos reales de goce, limitativos del dominio. 2. *Supuestos de no sujeción*. A. Transmisiones de terrenos rústicos. B. Cons-

titución y disolución del régimen económico-matrimonial de gananciales. C. Crisis matrimoniales. D. Efectos de la no sujeción. E. Otros supuestos de no sujeción. 3. *Exenciones*. A. Administraciones públicas. B. Entidades benéficas o benéfico-docentes. C. Entidades de la Seguridad Social y Mutualidades. D. Terrenos de concesiones reversibles. E. Cruz Roja Española. F. Exenciones previstas en Tratados y Convenios internacionales. III. *SUJETOS PASIVOS*. 1. *Contribuyentes*. 2. *Sustitutos*. A. Sustituto y contribuyente no residente. B. Dación en pago de vivienda y sustitución tributaria. IV. *BASE IMPONIBLE*. 1. *Valor del inmueble en las transmisiones de terrenos*. A. Valor catastral resultado de una ponencia pendiente de modificar. B. Inmuebles sin valor catastral. 2. *Valor del terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio*. 3. *Derecho a elevar una o más plantas o de realizar la construcción bajo suelo*. 4. *Valor del terreno en los supuestos de expropiaciones forzosas*. 5. *Reducción potestativa del valor catastral modificado por valoración colectiva*. 6. *Determinación del incremento de valor: aplicación de los coeficientes*. V. *DEUDA TRIBUTARIA: TIPOS DE GRAVAMEN Y CUOTAS TRIBUTARIAS*. 1. *Los tipos de gravamen y la cuota íntegra*. 2. *La cuota líquida. La Bonificación potestativa para adquisiciones mortis causa*. VI. *DEVENGO Y PRESCRIPCIÓN*. 1. *Transmisión de la titularidad dominical de los terrenos*. A. Compraventa. B. Nulidad, resolución o rescisión del contrato. Los contratos sometidos a condición. C. Promesa de compra. D. Subasta pública. E. Adquisición de terrenos por donaciones o herencias. F. Expropiación forzosa. 2. *Derechos reales limitativos del dominio*. VII. *GESTIÓN DEL TRIBUTO*. 1. *Declaración, autoliquidación e ingreso*. 2. *Deberes formales*. 3. *Garantía de acceso al Registro de los documentos*.

I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES

Se trata de un tributo que ha formado parte del sistema tributario español desde el año 1919, antes incluso de que existiera un gravamen general que recayese sobre la renta, con el que, por otra parte, ha coexistido, habiendo contado desde su primera regulación con un carácter potestativo para los Ayuntamientos⁽¹⁾. Y es que comparte, con el objeto de la imposición sobre la renta una parcial coincidencia, pues tanto en uno como en otro caso se gravan las plusvalías generadas por las transmisiones patrimoniales de los terrenos. En la imposición personal sobre la renta, como uno de los posibles componentes que se somete a gravamen. En el Impuesto municipal, como objeto específico y limitado a la plusvalía que se pone de manifiesto en relación con un tipo de elemento patrimonial como es el terreno.

Dicha coincidencia, que implica la existencia de la doble imposición, se corrige al admitir la deducción del Impuesto municipal en el cálculo de la ganancia que debe tributar en el Impuesto Personal.

Se trata de un impuesto de una considerable potencia recaudatoria, por su relación con el tráfico inmobiliario, difícilmente sustituible, pero cuya aplicación suscita no pocas críticas por su polémica forma de cuantificar la base imponible que se traduce en que siempre habrá incremento de valor tributable, incluso cuando sea evidente que el terreno no ha experimentado ningún incremento de valor, sino más bien una auténtica pérdida.

(1) Pueden consultarse los antecedentes más remotos de este gravamen en la obra del ORÓN MORATAL, G.; *El impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*. Colección Tributaria Práctica, Editorial Práctica de Derecho SL, Valencia 2001, pp. 19 a 22.

II. NATURALEZA Y HECHO IMPONIBLE

1. HECHO IMPONIBLE. ELEMENTOS

Al atributo legal de que es un tributo directo -art. 104.1 TRLHL- por una doble razón - al recaer sobre un índice directo o inmediato de riqueza como es la ganancia o renta y por no hallarse prevista repercusión alguna a través de lo que se ha dado en llamar como métodos impositivos indirectos-, hay que añadir otros que se deducen también de su regulación, aunque no se hayan tipificado expresamente en su regulación. Así es un tributo instantáneo, pues únicamente se devenga cuando se produce una de las operaciones cuyo resultado se grava. Es un tributo objetivo en la medida en que no suelen tomarse en consideración las circunstancias del contribuyente para modular la carga tributaria y real al no precisar de referencia a sujeto alguno para determinar la deuda tributaria.

Sin embargo, la característica más importante de su configuración está representada por el hecho de ser un tributo de exacción potestativa -art. 59.2 TRLHL-, lo que se traduce en que sea la Corporación la que acuerde, mediante la oportuna Ordenanza, la procedencia de su exacción. Esto es, la autonomía local adquiere su máxima expresión en relación con este impuesto, pues de ella depende incluso que se produzca o no su cobro en un determinado municipio. Ello, de rechazo, obligará a que sea la normativa municipal, una vez adoptado el acuerdo de exigir el tributo, la que regule con detalle sus principales elementos tributarios pero dentro de los límites de la normativa de las Haciendas Locales.

Con todo lo más importante es el objeto que persigue el tributo, que tiene por finalidad el gravamen del incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan naturaleza urbana, cuando dicho incremento se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión del derecho de propiedad por cualquier título, o bien a resultas de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104.1 TRLHL).

A partir de la tipificación de su presupuesto de hecho, podemos deducir con facilidad la existencia de tres elementos en la composición del presupuesto de hecho gravado: a) el aumento de valor que, durante un tiempo, hayan experimentado unos terrenos, b) que dichos terrenos tengan naturaleza urbana, y c) que la plusvalía se realice al transmitirse el dominio o al constituirse o transmitirse cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, que recaiga sobre ellos.

El detalle de cada uno de estos componentes lo estudiaremos a continuación.

A. Plusvalía o incremento de valor

La existencia de un incremento de valor es el elemento que más claramente refleja la capacidad económica de todo el hecho imponible. Incremento que, desde luego, podría estar asociado a las revalorizaciones que

experimentan los terrenos como consecuencia de la actuación urbanística que se ha proyectado sobre esos terrenos. En esta medida su objeto encontraría plena justificación con lo dispuesto en el art. 47.2 CE, al disponer que «La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos».

Ahora bien, una cuestión es que pueda entroncar con ese precepto y otra, muy distinta, que sólo quedará legitimado cuando se grave ese tipo de plusvalías, quedando fuera de su ámbito de aplicación cuando tal circunstancia no se haya producido. Por el contrario, parece que la auténtica justificación de su pervivencia en el tiempo es su potencia recaudatoria, que nutre con considerables recursos la tan atribulada Hacienda de las Entidades locales(2).

En relación con este elemento del presupuesto de hecho, corresponde analizar, a modo de ejemplo, si determinados casos implican la existencia de una auténtica plusvalía gravable. Así ocurre, por ejemplo, en los supuestos de expropiación y en los que el terreno esté gravado con una hipoteca inmobiliaria.

Las expropiaciones son situaciones que bien pueden producir la realización del incremento del valor de los terrenos que se grava mediante este impuesto y que, desde luego, no están exentas por aplicación de ninguna norma que las hubiera podido exonerar de tributar, al menos desde el momento de entrada en vigor de la Ley 39/1988. Así pues, hay que concluir que el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa —en cuanto establecía que el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado—, quedó derogado por lo dispuesto en la Disposición adicional novena de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales. Así lo subraya la STSJ de Madrid, de 11 de abril de 2011, rec. 571/2010 (JUR 2011, 334761):

«Dicho precepto (el art. 49 LEF) establece, en caso de expropiación, que "El pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado". Pero, el IIVTNU no está incluido entre los que se mencionan, ya que no recae sobre el precio de la expropiación ni grava la transmisión en sí misma, sino que su objeto económico es el incremento de valor o la plusvalía producida en el inmueble desde su adquisición anterior hasta su actual enajenación».

En todo caso, como ya puso de relieve la STS de 12 junio 1997, rec. 3446/1992, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas locales, no es posible hablar de falta de sujeción al IIVTNU en caso de expropiaciones, puesto que el art. 108.6 de la misma se refiere expresamente al

(2) Esta parece ser, además, la tesis mayoritaria entre la doctrina de los autores, quienes apuntan a esa potencia recaudatoria como auténtico sustento de su exacción. RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA subrayan que la referencia a la acción urbanística es únicamente un «refugio teórico» del Impuesto, pues se ha generalizado a todo tipo de plusvalías en absoluto generadas por la acción urbanística. En idéntico sentido, HERRERA DE MOLINA y MOCHÓN LÓPEZ, todos ellos citados por CHECA GONZÁLEZ, C., *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 274.

modo de cálculo del tributo en tales supuestos, lo que no tendría sentido si luego son ajenos al mismo. Y, por otro lado, la disposición adicional novena derogaba la hipotética aplicación del art. 49 LEF al impuesto examinado al establecer: "A partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley".

Esta situación persiste con el 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, como muestran el art. 107.2 d) y la disposición adicional tercera.

Es más, «es innegable económicamente que el justiprecio expropiatorio tiene la misma virtualidad para poner de manifiesto un incremento de valor que el precio pagado en una transmisión voluntaria, gravándose una capacidad económica bien manifiesta. El justiprecio expropiatorio, como precio administrado, está más cerca del precio de mercado que un precio administrado típico (como una tarifa de un servicio público), que es un precio que atiende a la orientación del mercado». (STSJ de la CV, de 10 de diciembre de 2009, rec. 2268/1997 [JUR 2010, 117494]).

Tampoco puede afirmarse la inexistencia de plusvalía por el hecho de que el terreno objeto de transmisión se encuentre hipotecado.

Y es que no es sólo el incremento de valor que experimentan los terrenos lo que se grava –incremento que además es objeto también de otros tributos como el IRPF–, sino que también se exige que se ponga de manifiesto o exteriorice como consecuencia de una transmisión patrimonial, de tal manera que incremento y transmisión van indisolublemente unidos como elementos esenciales, debiendo concurrir ambos para originar el gravamen, como por otra parte también ocurre en otros tributos como el IRPF(3). Ni uno ni otro, de suyo, son suficientes para producir el devengo del impuesto: «el hecho imponible ni es el incremento de valor del terreno en sí mismo considerado, ni lo es tampoco la transmisión de la propiedad en sí misma considerada, sino que por el contrario, el hecho imponible está constituido por la interconexión de estos dos elementos de manera que en ella cabe localizar tanto el aspecto objetivo del presupuesto de hecho, que se refería al incremento de valor más la transmisión realizada, como del aspecto subjetivo de dicho presupuesto que, sería la manifestación o realización del incremento de valor respecto de un sujeto determinado, pudiéndose afirmar por tanto que, en dicha interpretación, es donde se localiza la manifestación de capacidad económica que pretende gravarse con el impuesto.» (STSJ de la Comunidad Valenciana de 21 de julio de 2004, rec. 31/2004 [JUR 2005, 1364]).

(3) En el IRPF tributan las ganancias patrimoniales que se producen como consecuencia de las alteraciones de valor que se producen en las alteraciones de patrimonio del contribuyente. Una configuración similar a la que caracteriza una parte del presupuesto de hecho del IIVTNU y que, precisamente por ello, justifica que se considere como menor componente de ganancia, pudiendo deducirse para evitar esa doble imposición que indudablemente tiene lugar entre impuesto estatal y local.

Por esta razón, concluye el Tribunal, el que un terreno esté hipotecado no impide la realización del hecho imponible, ya que porque existe esa plusvalía «ese incremento de valor», *resulta rentable la venta de la finca pese a la hipoteca constituida sobre ella*.

B. Naturaleza urbana de los terrenos

Sólo se gravan en el Impuesto los terrenos que tengan, o *deban tener con arreglo al Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, la condición de urbanos, dejándose fuera únicamente aquellos que deban tener la condición de rústicos con arreglo a ese mismo tributo(4). Es indiferente que los terrenos no tengan la condición de urbanos si con arreglo a la normativa del Catastro sí que pueden considerarse como tales. Incluso es posible que, aunque estén clasificados como rústicos *en el Catastro o en el padrón correspondiente*(5), estén sujetos al impuesto si con arreglo a los criterios del IBI, sí que debieran tener la condición de urbanos(6). Dicho en otros términos, la clasificación del terreno que figura en el Catastro no es vinculante si fuera errónea.

(4) No obstante, al parecer, el legislador sí que ha sentido la necesidad de explicitar que el incremento de valor que pueden experimentar dichos terrenos rústicos no está sujeto al impuesto. Apreciación que el Tribunal Constitucional, en sentencia 233/1999 (RTC 1999, 233) ha subrayado como «una mera incorrección técnica que, como hemos dicho en numerosas ocasiones, es ajena a la jurisdicción constitucional y, por ende, no basta, por sí misma para generar la invalidez del precepto (SSTC 58/1982 [RTC 1982, 58], 37/1987 [RTC 1987, 37], 99/1987 [RTC 1987, 99] y ATC 451/1986 [RTC 1986, 451]).»

(5) Dicha referencia fue introducida por la Ley 51/2002 para eliminar el confusionismo que podía producirse. Ver al respecto la STSJ de Andalucía (Sede en Granada), de 23 de junio de 2008, rec. 1128/2006 (JUR 2009, 31829), al concluir que, aunque estuvieran los terrenos satisfaciendo el IBI como rústicos, no era determinante de su no sujeción porque con arreglo a la normativa del IBI sí que debían tener la consideración de urbanos. En idéntico sentido la STSJ de Andalucía, de 27 de enero de 2003, rec. 2595/1998 (JUR 2003, 220658); que sostuvo «en caso de aparente contraposición entre el contenido del Catastro y las afirmaciones del PGOU en relación con los mismos terrenos prima sin lugar a dudas la clasificación otorgada por las Normas Urbanísticas. Interpretación que finalmente fue recogida por el propio Legislador cuando modificó el contenido del artículo 105.2 de la LHL en virtud de lo dispuesto al efecto en la Ley 50/1998.» Aun en el caso de que se haya expropiado como bien rústico, habría que analizar si lo es o no a efectos del IBI (STSJ de Cataluña, de 3 de mayo de 2002, rec. 2728/1998 [JUR 2002, 250315]). O la STSJ de Cataluña, de 3 de mayo de 2002, rec. 2728/1998 (JUR 2002, 250315), que afirma: «Para determinar el carácter de urbano de un terreno hay que atender a si lo es a efectos del IBI, con independencia de que se haya considerado rústico para calcular el precio de la expropiación.»

(6) Según la STSJ de Andalucía (Sede en Granada), de 23 de junio de 2008, rec. 1128/2006 (JUR 2009, 31829), «En lo que, ahora interesa, la redacción del artículo 105.2 de la Ley de Haciendas Locales declaró no sujeto al Impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos, remitiéndose al Impuesto sobre Bienes Inmuebles a los efectos de dicha calificación. Por su parte, el artículo 62.3 del Impuesto en último lugar citado, calificó como inmuebles rústicos a los considerados como tales en la Ley del Catastro Inmobiliario, la cual entendió como suelo de naturaleza rústica aquel que no fuera de naturaleza urbana, quedando determinado este último tipo de suelo como el que resultara así calificado por el planeamiento urbanístico como urbano y el que, conforme a la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen de Suelo y Valoraciones, tuviera el carácter de urbanizable.»

Después de tanta remisión normativa la conclusión alcanzada es que el suelo rústico no sujeto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos es aquel que, conforme al planeamiento urbanístico, no tenga el carácter de urbano o de urbanizable».

Adquiere así una enorme relevancia la determinación de cuándo, según la normativa del IBI, un terreno debe tener la consideración de urbano (art. 104.2 TRLHL). De acuerdo con el artículo 61.3 TRLHL, a los efectos del IBI, «tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario». Y el artículo 7 TRLCI establece que la naturaleza urbana o rústica del inmueble depende de la naturaleza del suelo, incluyendo como suelo urbano el que se integra en los siguientes tipos:

- a) El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.
- b) Los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.
- c) El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.
- d) El ocupado por los núcleos o asentamientos de población aislados, en su caso, del núcleo principal, cualquiera que sea el hábitat en el que se localicen y con independencia del grado de concentración de las edificaciones.
- e) El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística o, en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.
- f) El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.»

Según estas normas, «el inmueble será urbano a los efectos del IIVTNU cuando disponga materialmente de naturaleza urbana y cuando esté clasificado como urbano. Al último se equipara el declarado urbanizable que se halle incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados o respecto de los cuales se haya aprobado el instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo» (STSJ de Madrid, de 11 de abril de 2011, rec. 571/2010 [JUR 2011, 334761]).

Es importante destacar pues que el inmueble también será considerado urbano a los efectos del impuesto cuando esté sectorizado –cuando se halle incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados– o respecto de los cuales se hubiera aprobado un plan parcial –un instrumento urbanístico que establezca determinaciones para su desarrollo–, sin que el hecho de contar con los servicios o dotaciones propios del suelo urbano se pueda considerar como condición para considerarlo como urbano a efectos del IIVTNU.

Esto significa que o bien cuando el terreno no se halle incluido en sectores o ámbitos espaciales delimitados –lo que debe ser acreditado por la Corporación que pretenda su gravamen–, o bien cuando aun habiéndose considerado como urbanizable no se hubiera aprobado el plan parcial o instru-

mento urbanístico que permita su desarrollo(7), no podrá someterse a gravamen(8).

(7) Repárese, por ejemplo, en que el suelo *urbanizable programado* no tiene la consideración de suelo urbano mientras no tenga un instrumento urbanístico que permita su desarrollo (STSJ de la Comunidad Valenciana, de 10 de abril de 2003, rec. 13/2003 [JUR 2003, 245592]).

La STS 26 de febrero de 2009, rec. n.º 63/2007 (RJ 2009, 1806), no aceptó la pretensión del Ayuntamiento de que se sentara como doctrina legal la siguiente: «A efectos del art. 104 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, son inmuebles de naturaleza urbana, sujetos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los suelos clasificados de urbanizables programados, en un Plan General de Ordenación Urbana, aunque no tengan aprobado el plan parcial».

(8) Hay que recordar que desde la vigencia de la Ley 6/1998, sobre el Régimen del Suelo y Valoraciones, el suelo urbanizable no programado no debe considerarse suelo urbano a los efectos del Impuesto sino desde el momento en que disponga del instrumento para su desarrollo urbanístico. Así lo recuerda la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 10 de abril de 2003, rec. 13/2003 (JUR 2003, 245592), donde, a efectos de sujeción, se distinguen varios períodos en función de las distintas redacciones que ha tenido el artículo 62 LHL. En concreto, son tres los períodos que procede diferenciar según la redacción original, la derivada de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre y la derivada de la Ley 6/1998, de 13 de abril:

«a) En su redacción original, el artículo 62 de la LHL (ordenaba): A efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza urbana: a) El suelo urbano, el susceptible de urbanización, el urbanizable programado o urbanizable no programado desde el momento en que se apruebe un Programa de Actuación Urbanística; los terrenos que dispongan de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuenten además con alcantarillado, suministro de agua, suministro de energía eléctrica y alumbrado público y los ocupados por construcciones de naturaleza urbana.

Llegó a ser pacífico que un suelo, clasificado por el Plan General como Programado, y por el mero hecho de esa clasificación al margen de las condiciones objetivas de su urbanización y sin necesidad de Plan parcial para su desarrollo, estaba sujeto al impuesto. Así, sentencias de Tribunal Supremo (SSTS) de 12 de febrero y 3 de octubre de 2001, formulándose en el fundamento de derecho segundo de la primera la siguiente doctrina: "... Toda la argumentación esgrimida por la recurrente parte de la base de que el suelo urbanizable programado requiere la concurrencia de un Plan Parcial o un Programa de Actuación, debidamente aprobado, para quedar sujeto al Impuesto sobre Plusvalía; criterio que es opuesto a una consolidada jurisprudencia de esta Sala. Así cabe citar, por ser la más reciente, la Sentencia de 2 de febrero de 2001, cuando recuerda que para que una transmisión inmobiliaria esté sujeta al Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los terrenos no es necesario, como reiteradamente ha declarado la doctrina de esta Sección y Sala, que exista aprobado un Plan Parcial u otro instrumento urbanístico de semejante tenor o alcance complementario del Plan General de Ordenación Urbana, sino que basta con que en éste, estén clasificados los terrenos como suelo urbanizable programado..."

b) Redacción derivada de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. Artículo 21. IBI. Modificación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Uno. La letra a) del artículo 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, queda redactada como sigue: "a) El suelo urbano, el declarado apto para urbanizar por las normas subsidiarias, el urbanizable o asimilado por la legislación autonómica por contar con las facultades urbanísticas inherentes al suelo urbanizable en la legislación estatal..."

Una primera lectura de este precepto nos llevaría a la conclusión de que todo el suelo urbanizable cualquiera que fuere su naturaleza estaba sujeto al impuesto, pero esta primera observación quiebra cuando se observa el especial tenor de la disposición transitoria de esta norma jurídica que establece: "... Disposición transitoria cuarta. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

A los efectos previstos en la modificación del artículo 62 a) de la Ley 39/1988, de

28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que se recoge en el artículo 10 de esta Ley, tendrán la consideración de suelo de naturaleza urbana aquellos terrenos clasificados como urbanizables no programados en el planeamiento que se encuentre vigente o en tramitación el 10 de junio de 1996, desde el momento en que se apruebe un programa de actuación urbanística que incluya a los mismos.

De la interpretación concordada de ambas disposiciones se desprende que no estaba sujeto al impuesto el suelo Urbanizable que careciere de Programa. Con lo que, en principio, podría pensarse que la solución al problema planteado, referida a suelos clasificados como urbanizables Programados en el Plan General, sería la misma que la que expresan las SSTS antes expuestas.

c) Redacción derivada de la Ley 6/1998, de 13 de abril. Esta norma vino a redefinir el Suelo, y en concreto en lo que se refiere al urbanizable su artículo 10 dispone: Artículo 10. Suelo urbanizable. El suelo que, a los efectos de esta Ley, no tenga la condición de urbano o de no urbanizable, tendrá la consideración de suelo urbanizable, y podrá ser objeto de transformación en los términos establecidos en la legislación urbanística y el planeamiento aplicable.

Continuando con la determinación del estatuto jurídico de este tipo de suelo, su artículo 15 establece: Artículo 15. Derechos de los propietarios de suelo urbanizable.

1. Los propietarios de suelo clasificado como urbanizable tendrán derecho a usar, disfrutar y disponer de los terrenos de su propiedad conforme a la naturaleza rústica de los mismos. Además, tendrán derecho a promover su transformación instando de la Administración la aprobación del correspondiente planeamiento de desarrollo, de conformidad con lo que establezca la legislación urbanística.

Completando el régimen, la disposición adicional segunda de la norma que comentamos establece que: A los solos efectos de lo dispuesto en el artículo 62 de la LHL, de acuerdo con la redacción otorgada por el artículo 21 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, tendrán la consideración de urbanizables los terrenos que así clasifique el planeamiento y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle. La norma, por sí misma, aunque lo parece, no es suficientemente explícita. Para unos, bastará con que el suelo esté clasificado como urbanizable e integrado en un sector, para que tenga la condición de urbano a efectos del impuesto. Así lo defiende el Ayuntamiento en esta apelación.

Para otros, no será suficiente el concurso de ambas condiciones, sino que será preciso una más, esto es, que el suelo disponga del instrumento urbanístico último de desarrollo, concretamente que disponga correspondiente programa. Así lo entiende el juzgado, y ha defendido la actora en todas las instancias.

El dilema, tras la entrada en vigor de la Ley 6/1998, es una pura cuestión de derecho transitorio, y lo resuelve expresa y terminantemente la disposición transitoria primera de la misma, al decir que: (...) El régimen urbanístico del suelo establecido en esta Ley, sin perjuicio de las especialidades sobre gestión y uso del suelo de la legislación urbanística, será de aplicación desde la entrada en vigor de la misma a los planes y normas vigentes en dicho momento, teniendo en cuenta las siguientes reglas:

a) Al suelo urbano y al suelo no urbanizable, se les aplicará respectivamente el régimen establecido en esta Ley para el suelo urbano y para el no urbanizable. b) Al suelo urbanizable programado, al suelo apto para urbanizar y al suelo urbanizable no programado se les aplicará el régimen de derechos y deberes establecido en esta Ley para el suelo urbanizable. El desarrollo del suelo urbanizable no programado podrá promoverse directamente, sin necesidad de concurso, mediante los instrumentos de planeamiento previstos en la legislación urbanística. Esto es, a partir de la vigencia de la norma que comentamos, el Suelo Urbanizable Programado, así calificado por un Plan general, vigente y anterior a la misma, no debe considerarse suelo urbano, a efectos de este impuesto, sino desde el momento en que disponga del oportuno instrumento para su desarrollo urbanístico. Es así que el suelo que se examina en esta apelación, aun cuando clasificado por el Plan General (anterior a la vigencia de la norma) como Programado, está carente de instrumento final de desarrollo; luego nos encontramos ante un supuesto de no sujeción. No hay que olvidar finalmente que los preceptos que comentamos, artículos 10 y 15 y disposición adicional segunda y disposición transitoria primera, en virtud de lo dispuesto en la disposición final única, tienen el carácter de

Ninguna otra circunstancia, fáctica o jurídica, puede tomarse en consideración que no sea la de que los terrenos tengan la condición de *urbanos*, siendo jurisprudencia consolidada:

«B) La doctrina legal de esta Sección y Sala ha dejado sentado, de un modo reiterado, que el IMIVF tiene como soporte el suelo urbano y el urbanizable programado y el que vaya adquiriendo tal condición con arreglo a las normas urbanísticas, y, en definitiva, la sujeción al Impuesto ha de venir dada por la calificación (aunque, con mayor rigor técnico, por la "clasificación") del suelo y nunca por otras circunstancias de hecho (uso y aprovechamiento: o "calificación") o incluso jurídicas (pago de contribución territorial en cualquiera de sus modalidades).

En consecuencia, y en principio, tributa el "suelo urbano", sin posibilidad de efectuar distinciones que la ley no establece.

Y tampoco cabe realizar, por tanto, en el ámbito tributario, analogía alguna, como propugna la recurrente, pues las porciones superficiales de los terrenos no sujetas al Impuesto son sólo aquellas de cesión obligatoria y gratuita (que no es el caso, dado el sistema de compensación utilizado urbanísticamente). (TS, en sentencia de 5 de febrero de 2002, rec. n.º 7485/1996)»

Además, la exigencia de que los terrenos que generan la plusvalía *tengan* o hayan de tener *naturaleza urbana* parece ir referida al momento en que se produzca la transmisión, con independencia incluso de que hayan experimentado un cambio reciente o tardío en relación con el momento de la transmisión, de la calificación urbanística que hubiesen tenido durante el tiempo que han estado en el patrimonio del propietario(9). En este sentido, ni siquiera a efectos de generación de la plusvalía es importante el momento a partir del cual se produce el cambio de calificación urbanística sino la calificación que tiene el inmueble en el momento de transmitirse(10).

legislación básica, de acuerdo con lo previsto en el artículo 149.1.13.ª, 18.ª y 23.ª de la Constitución Española. Ese carácter ha sido ratificado en virtud de la Sentencia 164/2001, de 11 de julio (RTC 2001, 164), del Tribunal Constitucional, dictada en los Recursos de inconstitucionalidad acumulados 3004/1998 y 3182/1998, ya que sólo declaró nulas las referencias de esta disposición a los artículos 16.1 y 38.»

(9) La STSJ de Cataluña, de 21 de julio de 2011, rec. 32/2010 (JUR 2011, 323188), por ejemplo, ha subrayado que «si en el momento de su adquisición la expresada finca era rústica, con posterioridad, a la hora de que la misma saliera de su patrimonio como consecuencia de la transmisión efectuada, gozaba ya de la calificación de urbana. Esta circunstancia —con independencia de los valores catastrales a partir de los que debe procederse a calcular la base imponible del impuesto—, permite afirmar la concurrencia del hecho imponible, puesto que, en el momento de la transmisión la finca tenía la condición de urbana.» La STSJ de la Comunidad Valenciana, de 9 de junio de 2011, rec. n.º 21/2008 (JUR 2011, 386602), también subraya que lo importante es que, al tiempo de la transmisión el inmueble tuviera la calificación de urbanizable. Y ello aunque a resultas de una sentencia posterior, del mismo TSJ de la Comunidad Valenciana, se declarase la nulidad del Acuerdo del Pleno del Ayuntamiento, de aprobación definitiva de la modificación del PAI comprensivo de anteproyecto de urbanización y plan parcial de desarrollo. O también la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 6 de junio de 2011, rec. 18/2011 (JUR 2011, 326539).

(10) La STSJ de Andalucía, de 12 de enero de 2004, rec. 204/2002 (JUR 2004, 69006), fijando la importancia de la calificación en el momento del devengo, concluye: «Según los datos que obran en el expediente administrativo, el plan general fue aprobado definitivamente el 16 de diciembre de 1999 publicándose el 31 de enero de 2000, y la transmisión de la finca se hizo el 14 de octubre de 1999. Por tanto, a la fecha de la transmisión, los terrenos estaban sujetos al impuesto, como afirma la Administración demandada en la resolución impugnada, porque todavía no habían pasado de suelo urbanizable programado a suelo urbanizable no programado».

Sin embargo, como hacen varias sentencias, siguiendo la jurisprudencia del TS, todavía es posible entender que se devenga el tributo, a pesar de que en el momento de transmitirse no tuviera técnicamente todavía el terreno la calificación de urbano, pero sí la de urbanizable(11). Así lo considera el TSJ de Andalucía (Sede en Granada), en sentencia de 29 de marzo de 2010, rec. 1689/2009 (JUR 2010, 324395) (12), en relación con la pretensión de la parte recurrente de que, mientras no se hubiera publicado la aprobación definitiva del Plan General de Ordenación Urbana, se atendiera a la naturaleza rústica del inmueble, siendo que hasta dicha publicación no adquirió efectivamente la condición de urbanizable. La cuestión de la sujeción al impuesto es resuelta por la sentencia de instancia de forma acertada, mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 104 TRLHL y la jurisprudencia:

«(L)a Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2000, en la que se señala que la posibilidad virtual próxima de ser urbanizados y edificables los terrenos es la que provoca el incremento de valor, antes de que se produzca el control autonómico con la aprobación y publicación del plan, pues los interesados, fundados en esas inminentes expectativas, proceden a su adquisición o compra por precios que nada tienen que ver, ostensiblemente, con la naturaleza de puramente rústicos o agrícolas que se pretende atribuir a los terrenos. En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3.ª, Sección 2.ª, de 13 de junio de 2001 (Ponente: Sr. Rouanet Moscardó), sienta la misma doctrina en la materia que nos ocupa, y así declara: "... es aplicable la doctrina que establece que los terrenos que, aun no teniendo la condición de solar ni ostentando la clasificación formal de urbanos o urbanizables programados, según norma urbanística definitivamente aprobada y oportunamente publicada, gozan, sin embargo, de una vocación o expectativa inmediata de serlo, siendo obvio que deben estar sujetos al IIVT, pues es precisamente esa posibilidad virtual próxima de ser urbanizados y edificables la que provoca, ya antes incluso de que se cierre todo el *iter* procedimental de la clasificación urbanística, el incremento del valor y lo que determina que los interesados, fundados sólo en esas inminentes expec-

(11) Menor problema plantea para el devengo del impuesto que la transmisión se produzca tras la aprobación del Plan General pero antes de su publicación en el correspondiente Boletín Oficial: STSJ de Andalucía (Sede Granada), de 29 de marzo de 2010, rec. 1689/2009 (JUR 2010, 324395). Y la STSJ de Murcia, de 24 de noviembre de 2008, rec. 204/2008 (JUR 2009, 161877), por la que «La finca aparece clasificada en la Revisión del PGMO como Suelo Urbanizable Sectorizado, desde la aprobación provisional efectuada por el Pleno del Ayuntamiento. Además, a la fecha de devengo (29 de noviembre de 2004) ya se había aprobado definitivamente por el Pleno municipal el Texto Refundido de la Revisión del PGMO, faltando solo el control autonómico mediante Orden del Consejero de Obras Públicas que aprobó definitivamente las determinaciones del Sector. Por tanto, debe considerarse sujeto al impuesto como suelo de naturaleza urbana la finca que se transmite y que gozan de tal naturaleza a efectos del IIVTNU, los terrenos que tengan la consideración de urbanizables o aquellos para los que los instrumentos de ordenación territorial y urbanística prevean o permitan su paso a la situación de suelo urbanizado, siempre que estén incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los demás suelos de este tipo a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo.»

(12) También la STSJ de la Región de Murcia, de 7 de mayo de 2010, rec. 498/2009 (JT 2010, 762), entiende que en la fecha de la compraventa de los terrenos por escritura pública de fecha 25 febrero de 2005 ya estaba aprobado el PGOU y publicado en el BORM, el 26 mayo 2004, salvo deficiencias que no afectaban a la calificación del terreno como suelo urbanizable sectorizado residencial, por lo que es evidente la existencia del hecho imponible.

tativas, procedan a su adquisición o venta por precios que nada tienen que ver, ostensiblemente, con la naturaleza de puramente rústicos o agrícolas que pretenden atribuir a los mismos".

En el caso planteado, consta, por la certificación aportada, que las fincas transmitidas se encuentra incluidas en el sector SUS MOT-4 del PGOU de Motril, el cual fue aprobado definitivamente por Acuerdo de la Comisión Provincial de Ordenación del Territorio y Urbanismo, de 19 de diciembre de 2003, mientras que la venta se realizó el día 24 de diciembre de 2003, por tanto, posteriormente a esa aprobación, aunque no a la publicación (que tuvo efecto el día 2 de febrero de 2004), y a la fecha indicada las fincas transmitidas constituían suelo urbanizable sectorizado según el PGOU citado.

Para la sentencia apelada la calificación de los terrenos transmitidos como suelo urbanizable por el Plan, en el momento de su aprobación definitiva, es requisito suficiente, para la sujeción de los mismos al IIVTNU, conforme a la doctrina jurisprudencial citada, y esta opinión es compartida por esta Sala, sin que a ella obste el que en la fecha de transmisión no se conozca el nuevo valor catastral a efectos del IBI, resultante de la calificación urbanística, pues en tal caso, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.2 a) del TRLR (RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), se podrá liquidar provisionalmente este impuesto en la forma establecida por la regla contenida en el citado precepto legal (según el planeamiento, sin perjuicio de la posterior liquidación definitiva) (13).

C. Transmisión dominical o de otros derechos reales de goce, limitativos del dominio

Con este requisito se completa el presupuesto que determina el gravamen porque ni la existencia de una plusvalía ni el carácter urbano del terreno sería suficiente, si no se produce la transmisión dominical del mismo o de otros derechos reales de goce. Precisamente, la casuística sobre la que se ha llamado a pronunciar a los tribunales permite analizar algunos supuestos problemáticos.

Entre otros, destacan supuestos como los de la tributación de los fiduciarios o fideicomisarios. Figura parecida al usufructo, que, indudablemente, se sujeta a gravamen (14), como también ocurre, por ejemplo, por la transmisión del derecho de superficie (15).

(13) En idéntico sentido, la STSJ de Cataluña, de 12 de enero de 2006, rec. n.º 100/2005 (JT 2006, 669), según la cual y de acuerdo con el art. 108.3 LHL, cuando un terreno en el momento del devengo del impuesto producido con motivo de su transmisión tenga catastralmente la condición de rústico pero sea, de facto, terreno de naturaleza urbana de acuerdo con la calificación urbanística, y el valor catastral correspondiente a esa calificación urbanística sea fijado después de la transmisión y notificado al nuevo titular, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea fijado.

(14) La sentencia de 21 de enero de 2000 del TSJ de Galicia, rec. n.º 8619/1996, consideró sujeta la constitución de un usufructo viudal sobre un bien inmueble, considerándose como momento del devengo cuando fallece el causante y no en la fecha de otorgamiento de la escritura de adjudicación de la herencia que se produjo años después. Expresamente consideró el Tribunal: «Ciertamente la tesis de la Administración cohonesta con lo dispuesto en el artículo 657 del CC, por cuanto que la partición, según jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal que cita, no representa otra cosa que la cesación de una comunidad incidental que se opera por la sucesión cuando hay pluralidad de herederos y se transforma en una cuota individualizada con la partición.

La partición modifica por tanto y cambia un derecho impreciso en otro que se individualiza y concreta sobre ciertos bienes. Teoría especificativa o determinativa que sigue tanto la doctrina como jurisprudencia moderna (S. de 21 de julio de 1986), aunque el CC parece corroborar la teoría declarativa según la cual la partición declara simplemente el bien o derecho que corresponda a cada coheredero y tiene efecto retroactivo al momento del fallecimiento.»

(15) Sentencia de 3 de abril de 2001, del TSJ de Illes Balears, Rec. n.º 1039/1997 (JT

Así, hay que subrayar que no se puede presumir que un fideicomiso es de residuo cuando de la voluntad de la institución no aparece clara ninguna prohibición de disponer, con lo que la tributación en el impuesto no puede producirse como pleno propietario, sino que habrá de ser sometido a gravamen como usufructuario, y, por tanto, sobre un importe inferior. Expresamente lo ha considerado el TSJ de Aragón, en sentencia de 20 de junio de 2011, rec. n.º 151/2007 (JT 2011, 1067)(16).

En otro sentido, el TSJ de Aragón, en sentencia de 20 de junio de 2002, rec. n.º 151/2002 (JT 2002, 820), entendió que: «El derecho de superficie fue constituido en el presente caso el 24 de noviembre de 1986, siendo transmitido al propietario superficiante el 21 de diciembre de 1994».

Con ello se extinguió la división del dominio por cuanto la recurrente se convertía en propietaria superficiante y superficiaria, de modo que el valor de los terrenos se ha visto incrementado.

El derecho de superficie es un derecho temporal, pero no es equiparable al contrato de arrendamiento ya que la asimilación de ambos en el Código Civil no anula las características del ius superfici in el contrato.

La T.ª SA cedió la finca en arrendamiento financiero, esto es, dispuso de ella, y, por lo que se refiere a lo edificado, si bien no dispuso, no fue sino por razón de que ya había cedido el derecho de superficie.

La recurrente había comprado el derecho de superficie sobre la finca, esto es, un derecho real de goce limitativo del dominio, ya que el dominio del superficiante quedó restringido.

La extinción con la compraventa de la dualidad de propiedades, como ya se ha indicado, insoslayablemente genera un incremento de valor.

La transmisión del derecho de superficie se encuentra sujeta, determinándose el valor mediante las reglas de constitución de usufructo.

En efecto, pese a lo que sostiene la recurrente en su demanda, la compraventa del derecho de superficie, en tanto que derecho real de goce limitativo del dominio, se encuentra sujeta al IIVTNU.

La transmisión, importará reiterarlo una vez más, ha comportado un incremento del valor para el terreno puesto que la división del dominio sobre la finca se ha extinguido.

Por consiguiente, se ha producido el hecho imponible y se ha devengado el Impuesto -art. 105 Ley 39/1988 y art. 1.º Ordenanza Fiscal reguladora-.

(16) En idéntico sentido, con anterioridad, la sentencia de 6 de junio de 2002, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Cataluña, recs. n.º 2835/1997 y 1675/1998 (JT 2002, 1621) (acumulados), que ha concluido lo mismo: «En suma, el Ayuntamiento se confunde al leer el testamento y considera que los actores son fideicomisarios cuando sólo son fiduciarios y, además, de las diversas fiducias que contempla el derecho sucesorio catalán, son fiduciarios puros con obligación de conservar, lo heredado para transmitirlo a los fideicomisarios, como es de ver en la escritura notarial obrante en el expediente administrativo; de hecho, tanto el artículo 182 del Decreto Legislativo 1/1984 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Compilación del Derecho Civil de Cataluña como el artículo 213 de la Ley 40/1991 que aprueba el Código de Sucesiones por causa de muerte en el Derecho Civil de Cataluña, establecen que todo aquello que adquieran este tipo de fiduciarios que no sean frutos o rentas, queda incorporado al fideicomiso y no a su propio patrimonio».

Así las cosas, si nos atenemos a la naturaleza y contenido de fiducias como la detentada por los actores, no cabe duda de que participan de la de un derecho de usufructo. Quizás por ello el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, y para su ámbito, establece en su artículo 54.4 que este tipo de fiduciarios pagarán el Impuesto en concepto de usufructuarios. En sede del impuesto municipal sobre el IIVTNU no existe una expresa equiparación de tal tipo pero no puede olvidarse que el artículo 105.1 de la LHL 39/1988, al definir el hecho imponible indica que este tributo 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; pues bien, interpretando este precepto a la luz del

«Sin embargo la discrepancia radica en que la parte demandante y apelante mantiene la tesis de que la adquisición de los bienes referida en virtud de la disposición testamentaria transcrita lo es en concepto material de usufructo pues, como fiduciaria, tiene el deber de conservar el patrimonio en beneficio de los fideicomisarios sin que en este caso tengo la facultad de disponer, mientras que el Ayuntamiento sostiene la tesis de que debe atribuirse a la interesada no solo el usufructo sino también la nuda propiedad de aquellos bienes, pues el fiduciario es heredero y propietario, por tanto, a la vez que el fideicomitente no le ha impuesto expresamente una especial prohibición de disponer.

La sentencia apelada, en el contexto normativo señalado, ratifica los actos administrativos impugnados apreciando que la sustitución fideicomisaria establecida por el testador tiene, además, la consideración de una fideicomiso de residuo.

A los efectos de la aplicación del art. 104 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, del art. 2 y concordantes de la Ordenanza nº. 9 del Ayuntamiento de Zaragoza, Reguladora del Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, vigentes al tiempo del devengo del impuesto, se trata de establecer si las liquidaciones respectivas deben atenerse a la consideración de la adquisición de los bienes en pleno dominio o en concepto de usufructo.

Tercero.

Para resolver la controversia importa destacar la diferencia existente entre la sustitución fideicomisaria ordinaria, en la que el fiduciario está obligado a conservar y transmitir la totalidad de una herencia al heredero fideicomisario, y la sustitución fideicomisaria de residuo en la que dicha obligación queda limitada a aquella parte de la herencia de la que el fiduciario no haya dispuesto por estar previsto por el testador, significando que en esta modalidad de sustitución constituye elemento esencial el llamamiento plural y cronológicamente sucesivo de los distintos sucesores y elemento natural la obligación del fiduciario de conservar la herencia para su transmisión ulterior a terceros designados por el causante salvo dispersa de éste.

La interpretación del testamento, desde la perspectiva que ahora interesa, atendiendo a la literalidad de la cláusula transcrita y al resto de su contenido, a diferencia de lo que se dice en el acuerdo municipal recurrido y en la sentencia, no permite apreciar que se esté en presencia de un fideicomiso de residuo sino de la sustitución fideicomisaria ordinaria; así, debe tenerse en cuenta que la referida cláusula, en ninguna forma expresa o tácita, faculta a la fiduciaria a disponer en todo o en parte de la herencia y ninguna otra cláusula, por si sola o en relación con la mencionada, revelan que el testador atribuyera dicha facultad de disponer; la consecuencia es que la sustitución fideicomisaria tiene como

principio de capacidad económica, base del sistema tributario tal como indica el artículo 31.1 de nuestra Constitución, no cabe sino concluir que el derecho transmitido a los hermanos B... de P... como fiduciarios en la herencia de su difunto abuelo paterno, debe considerarse, a los efectos tributarios que aquí nos ocupan, como un derecho de usufructo y, en consecuencia, el cálculo de la base imponible y cuota a exigírseles debe practicarse conforme a lo dispuesto en el artículo 108.4 de aquella LHL, que remite a las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Todo ello, debe puntualizarse, no por aplicación analógica de ninguna otra normativa, sino atendiendo a la propia naturaleza y contenido tanto del derecho recibido en cuestión como del impuesto de plusvalía que se aplica.

elemento natural el deber para el instituido en primer lugar de conservar y transmitir la totalidad de la herencia por no haber sido dispensado por el testador o fideicomitente.

Con independencia de la delimitación que la jurisprudencia civil ha efectuado entre las figuras del fiduciario y del usufructuario, que se refleja adecuadamente en el acuerdo municipal recurrido, debe significarse que las normas y conceptos civiles son esenciales a la hora de definir y comprender el presupuesto de hecho de las normas tributarias de cuya aplicación se trata pero por sí solos no permiten obtener el total significado de dichas normas tributarias de modo que en su interpretación deberán tenerse en cuenta otros criterios complementarios propios de su específica naturaleza.

A) En este sentido y en primer lugar deberá atenderse al principio de capacidad económica, previsto en el art. 31-1 de la Constitución y en el Art. 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, en cuya virtud debe considerarse que el derecho atribuido a la recurrente como fiduciaria, en cuanto le obliga a conservar la herencia y le faculta a percibir los rendimientos de los bienes transmitidos, es equiparable económicamente a un derecho de usufructo de manera que su gravamen como un derecho de pleno dominio que, asimismo, desde una perspectiva económica no le corresponde, comportaría un exceso sobre el límite que dicho principio constitucional representa en la configuración y aplicación de los tributos.

B) Asimismo no es posible desconocer el tratamiento dispensado a esta misma cuestión en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tanto en el Art. 53.3 del Reglamento del mismo aprobado por Real Decreto 1269/1991, de 8 de noviembre, como en la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso Administrativo), nº. 3363/1991, de 11 de enero (RJ, 1996, 4271) a cuyos más amplios y sólidos fundamentos se hace remisión, de donde se desprende que en la sustitución fideicomisaria existen llamamientos sucesivos, pero en los intermedios los herederos adquieren con la limitación de conservar y transmitir los bienes a los siguientes, de manera que el último heredero fideicomisario es el que adquiere en plenitud, por lo que el impuesto grava a los intermedios como usufructuarios y al último por el pleno dominio, salvo que aquellos tuviesen facultades de disposición; criterio que debe tomarse en consideración a fin de evitar una falta de armonía en la aplicación de tributos que, siendo distintos entre sí, parten una misma situación jurídica a la que debe darse un tratamiento no dispar sino unitario.

Como consecuencia de lo anterior, acogiendo la tesis de la parte recurrente, procede estimar el recurso de apelación, revocar parcialmente la sentencia apelada y declarar la nulidad de las liquidaciones objeto de apelación, a fin de que se practiquen otras nuevas en las que se califique la adquisición mortis causa de los inmuebles respectivos por la recurrente en concepto de usufructuaria y no de plena propietaria, con devolución de las cantidades ingresadas en exceso más los intereses legales quedando excluidas las liquidaciones y cartas de pago cuya cuantía no sea superior a 18.030,36 Euros.

La consolidación del dominio que se produce en el nudo propietario cuando fallece el usufructuario no está sujeta al impuesto. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de enero de 1999, rec. n.º 3067/1998 (RJ 1999, 563):

«la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufruc-

tuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.1.º CC), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto.

En el presente caso conviene recordar que, como afirma la propia entidad recurrente, los bienes fueron transmitidos a los hermanos P... en virtud de adjudicación que se les efectuó en las operaciones particionales practicadas con motivo del fallecimiento de su padre, protocolizadas en escritura notarial de 18 de agosto de 1984, en las que se adjudicó a su viuda, Doña G... el usufructo de las fincas a que se refieren las liquidaciones anuladas por la Sala de instancia.

A su vez, la Señora G... falleció el 17 de septiembre de 1993, infiriéndose de todo ello que las operaciones sucesorias generaron en su día el devengo del Impuesto de Plusvalía, sin que posteriormente se haya producido transmisión alguna que justifique una nueva exacción del mismo, pues el simple hecho de la extinción del usufructo no supone la transmisión de la propiedad de los bienes a los nudos propietarios, como se ha dejado indicado.

2. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

Se completa la regulación del hecho imponible con la determinación de los supuestos que se consideran no sujetos, si bien no todos son fácilmente reconducibles a una no sujeción auténtica, participando más de los atributos de la exenciones.

La normativa se refiere expresamente a dos supuestos de no sujeción: los inmuebles que tengan la condición de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y las plusvalías que, sobre los terrenos, se produzcan con ocasión de las operaciones de tráfico patrimonial que se produzcan entre los patrimonios de los cónyuges y los de la sociedad conyugal.

A. Transmisiones de terrenos rústicos

Que las plusvalías originadas por las transmisiones de terrenos rústicos no están sujetas al tributo se desprende de la misma definición del objeto del tributo, que exige, ante todo, que se trate de inmuebles urbanos. Así pues, los inmuebles rústicos nunca podrán integrar el gravamen.

Por otra parte, es coherente dejar fuera del objeto del impuesto este tipo de bienes, pues en ellos no ha habido ninguna actividad administrativa —al menos la que corresponde ordinariamente a la urbanización— que haya provocado en los bienes un aumento de su valor que legitime su gravamen. Por esta razón es acorde con la finalidad perseguida por el impuesto que no tributen en absoluto. Es más, esta norma que regula la exención es, en realidad, una norma en cierta medida pleonástica o reiterativa.

B. Constitución y disolución del régimen económico-matrimonial de gananciales

No se sujetarán al Impuesto las plusvalías que se pongan de manifiesto

entre los cónyuges como consecuencia de tres tipos de operaciones que tienen que ver con el régimen de gananciales: las *aportaciones de bienes y derechos sobre inmuebles urbanos desde el patrimonio privativo a la sociedad conyugal*, las *adjudicaciones de los bienes de la sociedad a los patrimonios privativos de los cónyuges* y las *transmisiones que se hagan entre sí los cónyuges en pago de sus haberes comunes*.

«Este supuesto de no sujeción (antiguamente exención), no se aplicará a otros regímenes económico matrimoniales distintos del de gananciales, sin que ello suponga vulneración alguna del principio de igualdad (17), que no obliga a dispensar un mismo régimen tributario a todos los regímenes matrimoniales, lo que no puede entenderse siquiera como que no tener el mismo trato suponga hacer de peor condición al régimen de separación de bienes o al de participación en ganancias frente al de gananciales (18)».

Y es que en el régimen de separación de bienes no se produce una división de la cosa común con adjudicación a los comuneros de bienes equivalentes en proporción igual a la cuota que cada uno de ellos tenía en la comunidad, que es lo que sí ocurre con el régimen de gananciales. En definitiva, en el régimen de separación se le adjudican una parte de los bienes de los que no era titular en dicha comunidad, pasando a ser titular de la totalidad del inmueble en lugar de la mitad indivisa del mismo, lo que supone una transmisión de dominio, con innegable contenido económico. La STS de 10 de julio de 1995 (rec. n.º 176/1990) entiende que «no cabe olvidar que la separación de bienes *stricto sensu* es el régimen matrimonial de bienes en virtud del cual cada cónyuge retiene el dominio, administración y disfrute, tanto de los bienes que aporta como de los que adquiere por cualquier título durante el matrimonio, contribuyendo a las cargas comunes en la proporción convenida o en proporción a su haber, constituyendo la negación de toda asociación pecuniaria entre los esposos, siendo un régimen de independencia el que impera, bajo el cual cada uno conserva, no solamente la propiedad, sino también la administración y el goce de sus bienes; ello a diferencia del régimen de sociedad de gananciales, lo que impide aplicar por analogía, cual se pretende, la exención referida del artículo 352 b) del Real Decreto Legislativo 781/1986, dado que el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria determina que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones"».

Se refiere este supuesto de no sujeción de las ganancias a dos momentos de particular transcendencia en las relaciones patrimoniales conyugales: la constitución y la disolución de la sociedad de gananciales, pues las adjudicaciones del patrimonio común en pago de sus cuotas ideales, o las transmisiones

(17) La STS de 10 de julio de 1995, rec. 176/1990 concluye, al respecto, que: «(No) hay posible infracción del principio de igualdad que consagra el artículo 14 de la Constitución Española, si no se aplica la exención solicitada, ya que las consecuencias de disolución del régimen económico familiar —según se dice— tienen la misma finalidad en el régimen de gananciales que en el de separación de bienes pues en éste la mayor fiscalidad que soportan de dichos bienes proviene de la existencia de transmisión en la adjudicación de los mismos, transmisión inexistente en aquél, por lo que el trato diferenciado no radica en el régimen que regule el matrimonio, sino en la existencia o inexistencia de la referida transmisión».

(18) El TS se pronunciaba en esta sentencia sobre una norma sustancialmente coincidente con la actualmente en vigor, si bien en lugar de regularse como un supuesto de no sujeción se establecía que era un supuesto de exención.

nes que se hagan los cónyuges entre sí para reequilibrar el patrimonio desvelado por los excesos y defectos de adjudicación que deben realizar, tienen como presupuesto la disolución de la sociedad. En el último caso, además, dichas transmisiones entre los patrimonios privativos de los cónyuges se hacen en pago de sus haberes comunes, esto es, para eliminar el efecto que producen los referidos excesos y defectos de adjudicación.

La disolución de la sociedad de gananciales que supone el fallecimiento de uno de los cónyuges suscita varias cuestiones, cuya resolución exige determinarnos, ante todo, en los efectos civiles de dicha institución. Cuestiones que afectan tanto a la posibilidad de elegir los bienes que se adjudican al cónyuge superviviente, que influyen en el gravamen del impuesto, como también en si los causahabientes, al recibir los bienes del finado, han de considerar que ha existido una adjudicación previa a la herencia en pago de esos gananciales.

En las *adjudicaciones del patrimonio común* hay que tener en cuenta la naturaleza de la sociedad de gananciales que, como comunidad germana, no romana, no admite cuotas, con lo que habrá de estarse a la adjudicación de los bienes que se realice con motivo de la disolución de la referida comunidad. Así sería perfectamente posible que la disolución de la sociedad conyugal que se produce como consecuencia del fallecimiento de uno de los cónyuges, se le adjudicara al otro, en pago de su mitad de gananciales, la titularidad de los inmuebles, de manera que en la herencia se integraran los que no estén gravados por el tributo⁽¹⁹⁾. Deben rechazarse argumentos tales como que «al producirse el fallecimiento de uno de los cónyuges se disuelve la sociedad de gananciales y la atribución a cada uno de ellos del cincuenta por ciento de todos los bienes que le integran, pues la sociedad de gananciales no es una comunidad de bienes por cuotas o partes, sino de condominio total sobre todos los bienes que se integran y aunque corresponda a cada uno de los cónyuges la mitad, no existe atribución concreta de los mismos»⁽²⁰⁾.

(19) Así lo entiende la STSJ del Principado de Asturias, de 28 de diciembre de 2009, rec. n.º 231/2009 (JUR 2010, 102297) en relación con los efectos que produce, sobre un bien perteneciente a la sociedad de gananciales, el fallecimiento de uno de los cónyuges se afirma que *debe de estarse a lo prevenido en el artículo 104.3 del RDL 2/2004, vigente a la fecha del devengo*, cuya claridad, «con independencia de la concepción que se tenga de la sociedad de gananciales, no permite otra interpretación que la de considerar exentos del IIVTNU los bienes que perciben los cónyuges en concepto de adjudicación por la disolución de la sociedad legal de gananciales. En este punto resulta indiferente que la sociedad de gananciales se disolviera por el fallecimiento de uno de los cónyuges o tuviera lugar, por cualquier otra causa, separación, divorcio, nulidad del matrimonio o acuerdo de los cónyuges, art. 1.392 del Código Civil, pues lo que aquí interesa es determinar el régimen aplicable a la adjudicación íntegra de un bien perteneciente a la sociedad de gananciales o uno solo de los cónyuges».

(20) La STSJ del Principado de Asturias, de 10 de julio de 2008, rec. 357/2006 (JUR 2008, 362679), entiende que puede extrapolarse a estos efectos el argumento utilizado a efectos de sucesiones: «las mismas partes partían de la necesidad de concretar que la adjudicación del bien se hacía en concepto de herencia o de adjudicación por disolución de la sociedad ganancial, admitiendo con base a la resolución 2/1999 de 23 de marzo de la Dirección General de Tributos que "Tras la disolución del régimen económico-matrimonial, la reducción referida a la vivienda, deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante. Si, como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales, se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual, sólo se aplicará la reducción sobre dicha mitad; si por el contrario se atribuye a aquel la totalidad de la vivienda habitual, la reducción operará sobre el valor

Del mismo modo, el fallecimiento de uno de los cónyuges no significa que deba entenderse que existan dos transmisiones: una previa, en pago de la mitad de gananciales, y otra posterior, de esos bienes adjudicados en la disolución de gananciales a favor de los causahabientes del cónyuge fallecido (21). Lo que hay que concluir, subrayándose la doctrina legal sentada por el TS, es que los causahabientes reciben los bienes directamente del causante, quedando, en su caso, dicha transmisión sujeta y no exenta, al IIVTNU y siendo la fecha inicial del período impositivo la de adquisición de los bienes por la sociedad conyugal (22).

total de la misma". En consecuencia, decíamos, debe de estarse a cuanto resulte de la disolución de la sociedad legal de gananciales y a la atribución de bienes efectuada en concepto de gananciales y como participación de los bienes efectuada en concepto de gananciales y como participación en los bienes de la herencia; y siendo así que, en el caso de autos, a diferencia de lo que ocurría en dicho supuesto, no existe ninguna duda ni discrepancia sobre dichas adjudicaciones, debemos de concluir que la indicada parcela, bien que resulta indivisible físicamente, fue adjudicada en su integridad como participación de la sociedad ganancial y por ello no sujeta al IIVTNU. En consecuencia, en un supuesto de no sujeción, se conseguía que todos los bienes de la sociedad de gananciales dejara de tributar, ya que, por una parte, la especificación de derechos se producía a favor de ambos cónyuges, también del fallecido, y la inherente a la herencia no tributaba al producirse dentro del año posterior a la de la disolución de la sociedad de gananciales. En realidad, se producía a la vez, pues la muerte extingue el matrimonio, motiva la disolución —que conlleva la adjudicación— y abre la sucesión. La sentencia de 22 de octubre de 2001, del TSJ de Andalucía, rec. n.º 3701/1996 (JUR 2002, 16839), entendió que «el alcance de la norma de exención en el caso que nos ocupa sólo se entiende referido a los bienes que se adjudica el cónyuge superviviente en pago de su mitad de gananciales, sin que en modo alguno pueda afectar a aquellos otros recibidos por herencia del fallecido porque éstos no han sido adjudicados en pago de los existentes en el haber de la sociedad disuelta sino atendiendo a la libre disposición del testador, sin que de los términos del referido artículo 106, letra a), de la Ley 39/1988, quepa deducir que el alcance de la exención se refiera, también, a este tipo de bienes, por lo que conforme a lo establecido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria (LGT) que prohíbe extender más allá de sus estrictos términos el ámbito de las normas de exención tributaria, no podemos sino atenernos al sentido que de ellos se desprende en el referido artículo, que no permiten llegar a otra solución que la adoptada por el Ayuntamiento demandado en la resolución impugnada».

(22) LA STS de 4 de abril de 2003, rec. n.º 51/2002 (RJ 2003, 3673), dictó doctrina legal rechazó la tesis defendida por alguna jurisprudencia menor, que entendía que: «en todos los casos de extinción de la sociedad conyugal (incluido el de muerte de un cónyuge) se produce una transmisión a cada uno de ellos, sujeta al IIVTNU y exenta, con cuya tesis; al producirse la muerte de uno de los cónyuges, como en el caso de autos, la mitad del patrimonio conyugal se transmite al cónyuge difunto y a continuación a los herederos (es decir, se producen dos transmisiones), con lo que, estando exenta la primera, resulta también exenta la segunda, al producirse dentro del período del año (en realidad de manera simultánea)».

La interpretación correcta de los artículos 105 y 106 de la LHL —según sostiene la parte aquí recurrente—, igual que en las disposiciones que precedieron [art. 89 b) del RD 3250/1976 de 30 de diciembre y art. 35.2 b) del RDLeg. 781/1986, de 17 de abril]—, supone una alteración en el régimen de las transmisiones entre cónyuges por la extinción de la sociedad conyugal, que en la antigua regulación del impuesto de plusvalía del artículo 512.2 a) y b) de la Ley de Régimen Local de 1955 se consideraban no sujetas y al establecer ahora y desde la primera de los Decretos citados, que estaban sujetas pero exentas, resulta que «la transmisión sólo es posible respecto del cónyuge que vive o respecto a ambos en los casos de otras disoluciones de la sociedad conyugal distintas al fallecimiento, como en los casos de separación, divorcio, nulidad o capitulaciones matrimoniales ya que, en caso de muerte de uno de los cónyuges, el superviviente recibiría su parte exenta, pero el 50 por 100 del fallecido pasa a sus herederos directamente, no está exenta y la fecha inicial del pe-

Con anterioridad este supuesto de no sujeción y el relativo a las crisis matrimoniales —que se analiza más adelante—, se calificaban como supuestos de exención, siendo criticado por la doctrina porque sólo en los supuestos de aportaciones y adjudicaciones entre los patrimonios privativos y el haber común se pueden considerar como supuestos de no sujeción, en la medida en que la sociedad ganancial no tiene auténtica personalidad jurídica diferenciada de la de los cónyuges. Sin embargo, aquella calificación genérica como exención producía un efecto de actualización de valor de los terrenos que amortiguaba, cuando no lo eliminaba por completo, el gravamen que se pudiera exigir poco tiempo después. Tanto es así que, en la práctica, antes de realizar una operación de compra-venta de unos terrenos antiguos, podía convenir proceder previamente a la disolución de la sociedad de gananciales. Para evitar este atractivo, el legislador, con buen criterio, recalificó estos supuestos, considerándolos legalmente como de no sujeción.

Cuestión distinta son las operaciones que se han de realizar los cónyuges para evitar los excesos de adjudicación.

C. Crisis matrimoniales

Tampoco estarán sujetas al Impuesto las plusvalías que se pongan de manifiesto con ocasión de las crisis matrimoniales —nulidad, separación y divorcio—, siempre que dichas transmisiones de bienes y derechos se realicen para dar cumplimiento a la sentencia y se produzcan entre los cónyuges⁽²³⁾ o a valor de los hijos. Y ello, como subraya el precepto, *sea cual sea el régimen económico matrimonial*. Es decir, en este caso igual da que los cónyuges se encuentren en régimen de gananciales, en el de separación o participación de ganancias. Si se cumplen los requisitos y hay una separación judicial, dichas plusvalías estarán no sujetas.

El requisito de que la transmisión se verifique para dar cumplimiento a la sentencia de nulidad, separación o divorcio no deja de suscitar alguna cuestión. Así, se plantea si la transmisión debe ser necesariamente después de haber alcanzado firmeza la sentencia que resuelve la crisis, o si, como entienden algunos pronunciamientos, puede producirse incluso con anterioridad.

Habiéndose celebrado un convenio regulador en el que se manifestaba la intención de transmitir la mitad indivisa de los inmuebles, celebrándose el mismo día escritura pública de transmisión, y, de forma inmediata, sin solución de continuidad, interponiendo demanda de separación acompañada del referido convenio regulador, se acepta que aquella transmisión se produce para dar

ródo impositivo habrá de ser la de adquisición del bien gravado por la sociedad conyugal, produciéndose una única transmisión a título hereditario, conforme a la legislación civil y la jurisprudencia correspondiente, para concluir argumentando sobre las consecuencias ilógicas de la interpretación sostenida por la sentencia recurrida, al conceder un beneficio fiscal más allá de lo previsto en la Ley».

(23) Aunque tenga su origen o marco en una separación o divorcio matrimonial, no puede admitirse que esté incluida en el ámbito de la no sujeción cuando la transmisión se produce una sociedad mercantil y una persona física (STS) de Cataluña, de 10 de marzo de 2011, rec. n.º 112/2009 [JUR 2011, 180038]).

ejecución a la sentencia, aunque se haya dictado con posterioridad al convenio(24).

A tal efecto, para dar cumplimiento a la sentencia de nulidad, separación o divorcio, se puede producir la transmisión de bienes entre cónyuges mediante subasta, pues aun en ese caso la adjudicación se realiza entre cónyuges y se destina a pagar al otro su parte en el haber común(25).

D. Efectos de la no sujeción

Si en el caso de la transmisión de inmuebles rústicos está fuera de toda duda que no se realiza el hecho imponible, pues el objeto del gravamen es la plusvalía obtenida por la transmisión de un inmueble urbano, no sucede lo mismo con los otros supuestos de transmisiones patrimoniales. Es más, con anterioridad, la Ley calificaba a la plusvalía derivada de las aportaciones y adjudicaciones en pago de los haberes comunes como un supuesto de exención. Esta circunstancia permitía una auténtica *economía de opción*(26) como

(24) Véase la STSJ de Cataluña, de 22 de enero de 1999, rec. 356/1996 y la de 22 de febrero de 2001, rec. 127/1998 (JT 2001, 960). Esta última entendió que: «que la exención reiteradamente invocada en su procedencia e improcedencia por las partes, alcanza a toda transmisión —en el ámbito de la figura impositiva que nos ocupa— que se acomode a la sentencia firme que finalmente recaiga y que quepa conectar a la dinámica propia de las pretensiones en materia matrimonial, estén o no adornadas de conflicto, bien a título de ejecución forzosa judicial —definitiva o provisional— o meramente ejecución voluntaria, bien con posterioridad a la firmeza de la sentencia matrimonial —o inclusive con posterioridad a los autos de ejecución de sentencia que correspondan— o con anterioridad.»

(25) La STSJ de la Comunidad de Madrid, de 14 de abril de 2011, rec. n.º 407/2010 (JT 2011, 958), entendió: «En primer lugar, la transmisión aquí controvertida se produjo en ejecución de una sentencia de divorcio, es decir, en cumplimiento de lo acordado por el juez en un proceso de dicha naturaleza, proceso que conlleva, además de la disolución del matrimonio, la liquidación del régimen económico matrimonial. A fines liquidatorios es indiferente que la partición del haber ganancial se haga mediante su distribución entre los cónyuges o mediante su venta en pública subasta con intervención de terceros; ambos constituyen los modos típicos de extinción de comunidad sobre cosas indivisibles (art. 404 CC).

El hecho de que en el acto de subasta intervinieran terceros que eventualmente hubieran podido adquirir el inmueble es anecdótico a estos fines. Lo relevante es que el adjudicatario fue uno de los cónyuges.

Así pues, no cabe duda de que la transmisión se produjo en el ámbito de un proceso de divorcio y como consecuencia del mismo.

Segundo; el supuesto de no sujeción por adjudicación del bien a uno de los cónyuges en pago de sus haberes comunes está previsto en el párrafo primero del mismo número 3 del art. 104, que prevé tres hipótesis: las aportaciones de bienes a la sociedad conyugal, la adjudicación de bienes en pago a esas aportaciones y las transmisiones entre cónyuges en pago de sus haberes comunes. El párrafo segundo necesariamente contempla todo otro supuesto de transmisión de bienes entre cónyuges en cumplimiento de sentencias, aun cuando no se trate de bienes comunes y no exista haber común, ya que para esta norma es irrelevante el régimen económico matrimonial.

Parece ser, por tanto, que es el elemento subjetivo determinado por la relación conyugal o filial del adquirente el factor que prima en el precepto analizado, en unión del objetivo de que la transmisión sea consecuencia de un proceso matrimonial.

Por último; existe suficiente prueba en autos, además de tratarse de un hecho incontrovertido, que la venta del inmueble se verificó en el ámbito de un proceso de divorcio.» (26) Así lo señalaba, por ejemplo, la STSJ de Madrid, de 16 de mayo de 2001, rec. 54/1997 (JT 2001, 1687), en la que se apuntaba a una doble vertiente: de un lado, el cierre de un ciclo tributario desde la adjudicación del bien para el acervo ganancial hasta su adjudicación a un cónyuge por la disolución de la sociedad matrimonial, y, de otro lado,

pronto advirtieron no pocos contribuyentes, quienes para evitar tributar por el impuesto y con motivo de una más o menos próxima compraventa, procedían a la previa disolución de la sociedad de gananciales, actualizándose el valor del inmueble que se transmitiría y evitando una evidente tributación. Por este motivo —e indudablemente por razones técnicas— se cambió la exención por otra configuración más adecuada como la no sujeción.

Y es que la principal consecuencia de calificar a los supuestos como no sujetos es que no habrá actualización de valor alguna con motivo de la disolución de la sociedad de gananciales, y, por tanto, el bien se integrará en el patrimonio del adjudicatario por el valor de adquisición que tenía para la sociedad de gananciales.

De esta manera, lo que se produce es un diferimiento de la tributación. Y no una renuncia a gravar una parte de la plusvalía, como ocurría con anterioridad.

E. Otros supuestos de no sujeción

Con motivo de la crisis económica, se ha incorporado un supuesto específico de no sujeción en este Impuesto, que afecta a las plusvalías que pudieran realizarse con ocasión de la transmisión de inmuebles a una sociedad de gestión de activos procedentes de la reestructuración bancaria (SAREB), regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito. Dicha entidad, receptora de los activos, se encargará de la gestión de aquellos activos problemáticos que deban serle transferidos por las entidades de crédito.

Varias son las operaciones y los casos en que se beneficiarán de la norma de no sujeción, al no devengarse el impuesto en los siguientes casos:

1º.—Por las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la SAREB.

2º.—Por las aportaciones o transmisiones realizadas por la SAREB a entidades participadas, directa o indirectamente, por dicha Sociedad en, al menos el 50 por ciento, del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

3º.—Aportaciones o transmisiones realizadas por la SAREB, o por las entidades constituidas por ésta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios (FAB), a que se refiere la Disp. Adic. 10ª de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

4º.—Aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados

la apertura de un ulterior tiempo de gravamen que finaliza con la transmisión de aquel bien a una tercera persona en virtud de los actos o negocios jurídicos *inter vivos* o *mortis causa*. En consecuencia, se producen dos transmisiones, una primera que estará sujeta pero exenta del Impuesto, y una segunda, evidentemente sujeta desde el momento de la adjudicación al cónyuge superviviente, y no, como se pretendía, desde la entrada del bien en el haber ganancial; apreciación que también se advierte en la STSJ de Madrid, de 9 de noviembre de 2002, rec. 2180/1998 (JUR 2003, 144605).

Fondos durante el período de tiempo de mantenimiento de la exposición del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB) a los Fondos, previsto en el apartado 10 de la Disp. adic. 10ª de la Ley 9/2012.

Aunque no queda excesivamente claro, parece que la norma ha querido establecer un supuesto de no sujeción, ya que expresamente establece ese artículo 104 TRLHL que *«En la posterior transmisión de los inmuebles se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en este apartado»*.

Teniendo en cuenta que, entre las transmisiones, figura la que se produce por aportación de las entidades a la SAREB, parece entenderse que el momento inicial para el cálculo de la plusvalía, en caso de venta futura, será la adquisición para la entidad financiera.

3. EXENCIONES

Artículo 105. Exenciones.

a) Estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

1. La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
2. Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.

b) Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

- a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de dichas entidades locales.
- b) El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivas entidades de derecho público de análogo carácter a los organismos autónomos del Estado.
- c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.
- e) Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas.
- f) La Cruz Roja Española.

g) Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

Se han tipificado dos supuestos de exenciones claramente objetivas en la medida en que su disfrute depende únicamente de un tipo de transmisión patrimonial, con independencia del sujeto que la verifique, y el resto de supuestos exentos dependen de la naturaleza de la entidad que podría quedar obligada al pago de la obligación tributaria. No obstante, procede analizar brevemente su configuración.

a) las servidumbres

Teniendo en cuenta que las servidumbres son un gravamen impuesto sobre un inmueble en beneficio de otro perteneciente a distinto dueño -art. 530 Código Civil-, se establece la exención de la constitución o transmisión del derecho de servidumbre sobre inmuebles -art. 105.a TRLHL-, sin que quede claro cuál es el fundamento de la misma, más allá de la discusión acerca de la naturaleza de exención(27) o no sujeción que la debe caracterizar. Esto es, no cabe duda que la servidumbre es un derecho real que tiene un sujeto sobre un inmueble propiedad de un tercero y que implica una auténtica limitación del dominio.

En cualquier caso, parece que la servidumbre, con independencia de su clase, de que sea positiva o negativa, continua o discontinua o de cuál se a su contenido exacto, no tributará en el Impuesto municipal(28).

b) Bienes integrantes de Conjuntos histórico-artísticos

Están exentas las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.

En relación con los bienes inmuebles de los Conjuntos histórico-artísticos, hay que insistir en que sólo gozarán de exención cuando se encuentren dentro del perímetro delimitado por el Conjunto o cuando hayan sido declarados individualmente de interés cultural -para lo cual habrá que seguir las normas de la Ley 16/1985-, condicionándose la exención a dos requisitos esenciales (STS 22 de septiembre de 2001, rec. 22/2001 [RJ 2001, 8924]):

1º.- Que los propietarios hayan realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación.

(27) CHECA GONZÁLEZ resume las posiciones doctrinales acerca de la naturaleza, decantándose por la tesis mayoritaria de considerarla como un supuesto de exención en *Los Tributos Locales. Análisis jurisprudencia de las cuestiones sustantivas más controvertidas*. Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 2000, p. 313.

(28) ORÓN MORATAL, G., *El impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a través de cuestiones prácticas*. Colección Tributaria Práctica, Editorial Práctica de Derecho SL Valencia 2001, p. 47.

«Quizá la principal crítica que haya de recibir el citado requisito es que no guarda una correspondencia entre el incremento del valor que experimenta el bien inmueble y la exención sí, para lo que se habría debido descontar de la plusvalía el importe del coste de las obras y mejoras que el propietario hubiera realizado en él(29). Sin embargo, es evidente que, con independencia de la importancia cuantitativa que tengan las mismas obras, el inmueble podrá gozar de la referida exención. Eso sí, siempre que así lo establezca la propia Ordenanza.»

2º.- Que la Ordenanza fiscal establezca los aspectos sustantivos y formales de la exención. Este requisito supone que sea la Ordenanza el instrumento en el que debe ejercerse la potestad de que disponen los Ayuntamientos en esta materia, de manera que si nada establece, no podrá aplicarse. Esta es la interpretación que mantiene el Tribunal Supremo, aunque el tenor literal de la norma no condiciona su disfrute efectivo a la previsión en la Ordenanza.

Atendido que los elementos pueden tener un distinto ámbito de protección, procede admitir, como hace el TS, que sólo los inmuebles que reciban una protección integral puedan dejar de tributar al albur de la exención. Así lo entiende el Tribunal Supremo, en sentencia de 22 de septiembre de 2001, rec. 22/2001 (RJ 2001, 8924), hay que afirmar lo siguiente:

«Pero, *obiter dicta*, debemos indicar que en la doctrina de esta Sala subyace, indiscutiblemente, la que ahora se propugna por la Administración recurrente, pues fundada como está en la ausencia de aumentos de valor en los edificios incluidos en los Conjuntos Históricos, es manifiesto que cuando se produzcan tales aumentos, propiciados por un instrumento de planeamiento, el tributo será procedente.»

Ello requerirá, a tenor del artículo 20 de la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Nacional, la existencia de un Plan Especial o de otro instrumento previsto por la legislación urbanística y cuya aprobación haya ido precedida de informe favorable de la Administración competente para la protección de los bienes culturales protegidos. Y requerirá asimismo la prueba concreta de la existencia de tales aumentos.

También debemos recordar que el artículo 21 impone la obligación de catalogar los elementos unitarios que integran los Conjuntos Históricos, y de definir los tipos de intervención posible, con la salvedad de que "a los elementos singulares se les dispensará una protección integral".

Este régimen especial permite, indudablemente, la posible existencia de aumentos de valor y hubiera justificado la doctrina legal propuesta por la entidad recurrente, en los términos siguientes:

"La reiterada doctrina de esta Sala, relativa a que la declaración de Conjunto Histórico-Artístico comporta la congelación del valor económico de los edificios y terrenos incluidos dentro de su perímetro es compatible con los aumentos de valor que resulten de un Plan Especial de Protección del

(29) CHECA GONZÁLEZ no sólo critica que nos encontremos ante un supuesto de exención en lugar de un caso de no sujeción, que técnicamente le parece más adecuado, sino también, citando a CALVO DEL CASTILLO, le parece injusto que cualquier obra de conservación, independientemente de su cuantía, sea causa de exención. (...) Los criterios deberán poner en relación el coste de la mejora y el importe de la plusvalía para, a partir de cierto grado de cobertura, aplicar la exención. «Los tributos locales...» *op. cit.*, p. 336.

área afectada por la declaración, o de otro instrumento de planeamiento previsto en la legislación urbanística y aprobada en la forma que determina el art. 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, debiendo entenderse asimismo que sólo podrá entenderse que no existe incremento de valor en los terrenos incluidos dentro del perímetro del Conjunto en los que se asienten los elementos singulares a los que el Plan Especial o el instrumento de planeamiento dispense una protección integral, de conformidad con lo que dispone el precepto últimamente citado.»

A. Administraciones públicas

Se declaran exentos los incrementos de valor obtenidos por los sujetos integrados en los distintos niveles de la Administración territorial -art. 105.2.a) y b) TRLHL-, configurándose como una auténtica exención subjetiva. Así se establece que no tributarán:

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

Dejando al margen los claros supuestos de la exención de entidades territoriales que no suelen suscitar dudas, el problema se plantea, sin embargo, en relación con entidades que, perteneciendo a la categoría de organismos públicos, no son análogos a los organismos autónomos del Estado y ello tanto si pertenecen a las Comunidades Autónomas como a las entidades locales.

Según el art. 43 de la Ley 6/1997 de Funcionamiento y Organización de la Administración General del Estado -LOFAGE, en adelante-, los Organismos públicos se dividen en dos categorías: Organismos autónomos y entidades públicas empresariales. Parece que a esta última no le alcanza la exención prevista en el artículo 105.2.a) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. Ahora bien, la tipología de las entidades públicas -y mucho menos cuando hablamos del ámbito de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales- no se agota con estas dos, con lo que, en la práctica, habrá que ver si pueden reconducirse o no a una u otra con la finalidad de concluir si quedan amparadas en el ámbito de la exención.

Por ello, el análisis de si las entidades de las Comunidades Autónomas pueden tener o no análogo carácter a los Organismos autónomos del Estado habrá de analizarse caso por caso, teniendo en cuenta que la LOFAGE establece cuáles son los signos distintivos que presiden la configuración de los citados Organismos. Rasgos que se resumen en dos, según se desprende de los artículos 45.11 y 49 de aquella Ley: hallarse regidos por el Derecho administrativo, encomendándoseles, en régimen de descentralización funcional y

en ejecución de programas específicos de la actividad de un Ministerio, la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos; y encontrarse vinculados por las normas de la contratación pública(30).

«Así ocurre, por ejemplo, con la entidad de Derecho Público Instituto Catalán del Suelo (ICASOL)(31). Analizándose las características que tienen los Organismos autónomos, hay que concluir que no están presentes en su régimen jurídico, presidido por el hecho de regirse por el Derecho privado, salvo cuando ejerce potestades administrativas(32). O también con el Instituto de la Vivienda

(30). Así lo ha considerado la sentencia de 23 de febrero de 2012, del TSJ de Cataluña, rec. n.º 31/2011 (JUR 2012, 149965).

(31) También la sentencia del TSJ de Cataluña de 27 de septiembre de 2004, rec. 7/2004 (JUR 2004, 305097) ha analizado la cuestión en idénticos términos, concluyendo: «Conforme a lo declarado por esta Sala en sus sentencias de 11 de julio de 2001 (recursos de apelación n.ºs 38/2000 (JUR 2001, 292829) y 118/2000 (JT 2001, 1654)), no procede aplicar al INVIFAS apelado exención alguna en el impuesto analizado por cuanto la misma no ostenta la condición de organismo autónomo de carácter administrativo. De acuerdo con tales sentencias, la exención se predica únicamente para los organismos autónomos de carácter administrativo pero no para los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos, por cuyas normas presupuestarias se rige transitoriamente el INVIFAS hasta que se proceda a la modificación de la LGP. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del TSJ de Baleares de 19 de septiembre de 2002 (recurso de apelación n.º 112/2001), que transcribe íntegramente las normas de aplicación.» En idéntico sentido, respecto del INVIFAS la sentencia del TSJ de Madrid, de 10 de abril 2004, rec. 19/2004 (JUR 2004, 221935) o la del TSJ de Cataluña, de 17 de febrero de 2004, rec. 117/2003 (JT 2004, 667), o la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 1 de julio de 2003, rec. 40/2003 (JUR 2003, 248971). En cambio, la sentencia del TSJ de Galicia de 9 de diciembre de 2003, sí que considera que la naturaleza del INVIFAS sí que tiene la consideración de organismo autónomo de carácter administrativo, disfrutando de exención.

(32) Según apunta la sentencia de 23 de febrero de 2012, del TSJ de Cataluña, rec. n.º 31/2011 (JUR 2012, 149965), que concluye que dicha entidad actúa en régimen de empresa mercantil, sin poderse beneficiar de la exención en cuestión, «(E)l artículo 1.º b.1r) de la Ley 4/1985, de 29 de marzo, del Estatuto de la Empresa Pública Catalana que ahora ha de remitirse a la definición del artículo 1.º b.b1 del Decreto Legislativo 2/2002, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley 4/1985, de 29 de marzo, del Estatuto de la Empresa Pública Catalana, así como el artículo 4.º 2 del Decreto Legislativo 9/1994, para determinar la naturaleza jurídica del INCASOL confirman que esta entidad actúa en régimen de empresa mercantil con sujeción al Derecho privado incluso en las adquisiciones o disposiciones patrimoniales. Por tanto es patente la ausencia de analogía entre organismos autónomos del Estado y el INCASOL, como apreció el Ayuntamiento demandado.»

En relación con la normativa anterior ya se había alcanzado la misma conclusión. Véase la STSJ de Cataluña, de 26 de octubre de 2000, rec. n.º 2287/1997 (JT 2001, 352), que había declarado que no está exento el «Institut Català del Sòl» (INCASOL), por ser una entidad autónoma de carácter comercial, industrial o financiero y no organismo autónomo de carácter administrativo. Se dice en esta sentencia que: «A su vez para abordar la problemática suscitada recayente en la pretendida exención en la figura impositiva que nos ocupa para con el Institut Català del Sòl, en línea con nutrida existencia de Sentencias de esta Sección y Sala, se hace preciso relacionar y reiterar, en primer lugar, la diversa configuración y alcance de la exención que se alega en los siguientes textos normativos:

A) El artículo 520.1.a) del Texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, sólo declaraba la exención del Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos del Estado.

B) El artículo 90.1.a) del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, señalaba la exención para con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos del Estado y sus Organismos Autónomos.

de Madrid(33), el de Aragón(34), o la Empresa Pública del Suelo de Andalucía (EPSA)(35).

C) El artículo 353.1.a) del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, de disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local relacionaba la exención para el Estado y sus Organismos Autónomos y las Comunidades Autónomas.

D) Y el artículo 106.2.a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que para la figura impositiva del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, contempla la exención del Estado, las Comunidades Autónomas así como sus respectivos órganos Autónomos de carácter administrativo.»

(33) En el mismo sentido, siendo jurisprudencia dictada en interés de ley, ha de traerse a colación la por la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, de fecha Tribunal Supremo Sala 3ª, sec. 2ª, S 29 marzo 2003, rec. 4083/1998 (RJ 2003, 2834). Pte: Mateo Díaz, José, que establece que «el recurso satisface, en su planteamiento, las exigencias formales derivadas del artículo 102.b) de la Ley de la Jurisdicción de 27 de diciembre de 1956, pues se interpone contra una sentencia que no es susceptible, del recurso de casación ordinaria ni para unificación de doctrina, lo hace una Administración con interés legítimo en el asunto, al ser parte en la instancia, versa sobre normas emanadas del Estado, determinantes del fallo recurrido, y en éste se afirma una doctrina que podría ser gravemente dañosa para el interés general.

El precepto mencionado exige, además, que se fije con precisión la doctrina legal sobre la que se interesa el pronunciamiento de la Sala, extremo que la entidad recurrente satisface formulando la siguiente:

«Que el Instituto de la Vivienda Autónoma de Madrid, organismo de carácter comercial y financiero de la Comunidad Autónoma de Madrid, no está exento del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por no resultarle de aplicación la exención, prevista en el artículo 106.2.a) de la Ley de Haciendas Locales EDL 1988/14026 exclusivamente para los organismos autónomos de carácter administrativo de dicha Comunidad».

Sobre esta cuestión se ha pronunciado con antelación esta Sala, en su sentencia de 29 noviembre 1996; Recurso de Apelación nº. 1424/1992 (RJ 1996, 8487) EDJ1996/9256, en la que se rechazó la existencia de la misma exención y cuyo criterio es contrario al de la sentencia recurrida, pese al meritorio esfuerzo desplegado den su estudio.

Ciertamente, aquella sentencia EDJ1996/9256 se ajustaba a una situación jurídica diversa, pues se había desarrollado bajo la vigencia de la Ley de Régimen Local de 1955, y de la Ley Especial de Madrid, aprobada por Decreto 1674/1963, de 11 de julio, es decir, con mucha antelación a la entrada en vigor del nuevo impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, que tuvo lugar el 1 de enero de 1990.

Pero ello no es óbice para que acojamos en su integridad uno de los razonamientos de dicha sentencia, plenamente incorporables al presente recurso, y sobre el que no existe razón alguno para variar de criterio.

A tenor de ello, reiteramos que «el IVIMA no es un Organismo Autónomo del Estado sino de la Comunidad Autónoma de Madrid, creado por ella, con personalidad y patrimonio propios, en base a los artículos 39 y 40 del Estatuto de Autonomía, Ley Orgánica 3/1983, de 25 febrero, y como transformación de la antigua Fundación Provincial de la Vivienda, estando integrado dentro de la Administración Institucional de la Comunidad Autónoma y rigiéndose por la Ley 1/1984, de 19 enero EDL1984/7695, reguladora de dicha Administración, cuyos preceptos no establecen ningún beneficio tributario en favor de los Organismos, con o sin personalidad, o empresas integradas en ella».

«El artículo 58 del Estatuto de Autonomía de Madrid declara que dicha Comunidad gozará del mismo tratamiento fiscal que la Ley establece para el Estado, pero no dice más, omitiendo toda referencia a la Administración Institucional que de ella depende y, especialmente, a los Organismos con personalidad jurídica propia distinta de la de la Comunidad Autónoma, como es el IVIMA».

«Por tanto, si donde la ley no distingue no debemos distinguir, es obvio que los citados Organismos no están comprendidos en el citado artículo 58; y considerar lo contrario, implicaría extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de los beneficios fiscales a que tal precepto se refiere. Si la Ley Reguladora de la Administración Institucional de

la Comunidad de Madrid, en un posible desarrollo del mencionado artículo 58 del Estatuto de Autonomía, no ha establecido en favor de los Organismos que se integran en ella ningún beneficio tributario, es que el espíritu de dicha Ley no ha querido concederlos, pudiendo haberlo hecho. Y, por ello, fundamentar su existencia en la declaración de carácter general del citado artículo 58 supone retorcer y desfigurar el claro sentido de dicho precepto, haciendo extensivo su contenido a personas jurídicas que en el mismo no se nombran, lo cual implica una interpretación analógica, expresamente prohibida en el antiguo artículo 24 de la Ley General Tributaria, con evidente infracción del principio general de que las normas reguladoras de los beneficios fiscales han de ser interpretadas restrictivamente».

Otras sentencias sí que han considerado al IVIMA como entidad que goza de exención. Así, la STSJ Madrid, de 18 de febrero de 2010, rec. 1402/2009 (JUR 2010, 167856), ha resuelto lo siguiente: «resulta necesario examinar la naturaleza jurídica del IVIMA y el régimen jurídico aplicable a los contratos privados por él celebrados».

Dispone el art. 1.º de la Ley de la Comunidad de Madrid 1/1993, de 14 de enero, de Reordenación de Funciones y Organización del Organismo Autónomo Instituto de la Vivienda de Madrid, que «El Instituto de la Vivienda de Madrid es un Organismo Autónomo mercantil de carácter comercial y financiero adscrito a la Consejería de Política Territorial, que se regirá por esta Ley; por la Ley 1/1984, de 19 de enero, reguladora de la Administración Institucional de la Comunidad de Madrid, y supletoriamente por las demás disposiciones de general aplicación». Nos encontramos, por tanto, en presencia de un Organismo Autónomo; apareciendo definidos estos entes públicos, por lo que a la Comunidad de Madrid se refiere, en la Ley 1/1984, de 19 de enero, reguladora de la Administración Institucional de la Comunidad de Madrid. Esta norma, en su art. 1.º, atribuye a dicha Comunidad la potestad de «crear, para la prestación de determinados servicios públicos o el ejercicio de actividades que coadyuven a su realización, entidades de carácter institucional con el régimen y requisitos establecidos en la presente Ley», encontrándose entre tales entidades los Organismos Autónomos, como es el IVIMA, que se definen en el art. 2.º de esta norma como parte integrante de «la Administración institucional de la Comunidad de Madrid», y en concreto, en su apartado 2.a), se precisa que «son organismos autónomos las entidades de Derecho público creadas por Ley de la Asamblea, con personalidad jurídica y patrimonio propios, distintos de los de la Comunidad, a quienes se encomienda expresamente en régimen de descentralización la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de fines diversos y la administración de determinados bienes de la Comunidad, ya sean patrimoniales o de dominio público».

Por su parte, el art. 55.2 de la Ley 7/1986, de 23 de julio, del Patrimonio de la Comunidad de Madrid, prevé que las enajenaciones de bienes patrimoniales que formen parte de las operaciones estatutarias de los organismos comerciales o financieros de la Comunidad y constituyan el objeto directo de sus actividades no estarán sujetas a los establecido en el apartado primero de dicho precepto que exige que «cualquier enajenación o cesión de bienes y derechos propiedad de las Entidades Institucionales deberá ser acordada por los Organos y con los límites fijados en la Ley de Presupuestos». Asimismo, el art. 8.º de la Ley de la Comunidad de Madrid 1/1993, reguladora del Instituto, establece que «la contratación del Instituto de la Vivienda de Madrid se regirá por lo dispuesto en la legislación del Estado y en los arts. 19 al 24 de la Ley reguladora de la Administración Institucional de la Comunidad de Madrid». Y el art. 19 de esta última norma, Ley 1/1984, dispone que «Los contratos que celebran los organismos autónomos de la Comunidad de Madrid se regirán por la legislación del Estado, con las particularidades derivadas de la organización propia de los mismos y de su dependencia de la Comunidad Autónoma».

De cuanto ha sido expuesto se desprende que el IVIMA es una entidad de Derecho Público que, debido a su carácter mercantil, comercial y financiero, actúa en el tráfico jurídico privado, pero ello no le priva de su naturaleza jurídico pública. Confluyen, por tanto, en el IVIMA una forma de personificación jurídico-pública, junto con una actuación, básica aunque no exclusivamente, en el marco del tráfico jurídico privado como instrumento más adecuado para la consecución de sus fines de carácter público. Además, en materia de contratación, como se ha visto, está sometido a la legislación del Estado en la que se prevén, expresamente, supuestos como el presente en el que una Entidad de Derecho Público, un Organismo Autónomo, realiza contratos de carácter jurídico privado. Y

así el art. 1.º de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas (vigente respecto del supuesto enjuiciado), incluye a los Organismos Autónomos, como es el IVIMA, dentro de su ámbito subjetivo de aplicación. Por ello, les resulta de plena aplicación el art. 9.º de dicha Ley que regula el régimen de los contratos privados celebrados por las Administraciones públicas, precepto en el que se refleja la doctrina de los actos separables y que es del siguiente tenor:

«1. Los contratos privados de las Administraciones Públicas se regirán en cuanto a su preparación y adjudicación, en defecto de normas administrativas específicas, por la presente Ley y sus disposiciones de desarrollo y en cuanto a sus efectos y extinción, por las normas de derecho privado. Los contratos de compraventa, donación, permuta, arrendamiento y demás negocios jurídicos análogos sobre bienes inmuebles, propiedades incorpóreas y valores negociables se regirán por la legislación patrimonial de las Administraciones Públicas aplicable a cada caso.

2. El orden jurisdiccional civil será el competente para resolver las controversias que surjan entre las partes en los contratos privados. No obstante, se considerarán actos jurídicos separables los que se dicten en relación con la preparación y adjudicación del contrato y, en consecuencia, podrán ser impugnados ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo de acuerdo con la normativa reguladora de dicha jurisdicción».

De este precepto se desprende que la preparación y adjudicación de los contratos privados celebrados por el IVIMA está sometida a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, y su conocimiento corresponde a esta jurisdicción contencioso-administrativa, y los efectos y la extinción de estos contratos privados se rigen por el derecho privado (a excepción, entre otros, del contrato de compraventa sobre bienes inmuebles, como es el que nos ocupa, que se rige por la legislación patrimonial de las Administraciones Públicas aplicable a cada caso, y a la que antes se hizo referencia respecto del IVIMA) y corresponde su conocimiento a la jurisdicción civil.

Pues bien, en el presente caso, la pretensión que se ejercita afecta a la fijación del precio del contrato y ello debe considerarse incluido, conforme a lo expuesto, dentro del ámbito de conocimiento de esta jurisdicción, pues tal fijación del precio se encuentra dentro del ámbito de la preparación y adjudicación del contrato que nos ocupa, en el que, además, el contratista ha sido seleccionado por el IVIMA por su condición de titular en arrendamiento de una vivienda que antes tuvo la condición de vivienda de protección oficial, siendo su actual ocupante el titular de aquella vivienda cuando mantenía esa calificación, y habiendo sido determinado el precio ofertado, como consta en la comunicación dirigida por el IVIMA al actor de fecha 19 de junio de 1997, por referencia a los módulos de dichas viviendas de protección oficial del año 1993.

De cuanto se ha expuesto se desprende la procedencia de desestimar el recurso de apelación resultando procedente la pretensión del IVIMA.

(34) La sentencia del TSJ de Aragón de 14 de febrero de 2002 (recurso n.º 14/2000 [JT 2002, 1188]), que declaró que el Instituto del Suelo y la Vivienda de Aragón (ISVA) no se encuentra exento, por tratarse de entidad autónoma de carácter comercial, industrial o financiero y no de organismo autónomo de carácter administrativo.

(35) Las sentencias del TSJ de Andalucía (Sede en Granada), de 11 de julio de 2008, rec. 2611/2007 (JUR 2009, 30929) y la de 24 de marzo de 2008, rec. 665/2006 (JT 2008, 1283), subraya que: «las dos notas características que impiden establecer la analogía de la Empresa Pública del Suelo de Andalucía con dichos organismos autónomos, puesto que aunque sea una entidad de Derecho Público, al igual que ocurre con las entidades públicas empresariales del art. 43, 1.b) de la LOFAGE a las que no alcanza la exención del art. 106,21 a) de la LHL, su régimen jurídico es de Derecho Privado, salvo cuando ejercen potestades administrativas. Así lo dispone el art. 6.º b) de la Ley 5/1983 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Previsión que tiene su reflejo en el art. 4.º del Decreto 262/1985 por el que se crea la Empresa Pública del Suelo de Andalucía, con arreglo al cual EPSA actúa en régimen de empresa mercantil con sujeción al Derecho privado incluso en las adquisiciones o disposiciones patrimoniales. Por tanto es patente la ausencia de analogía entre organismos autónomos del Estado y EPSA, como apreció el Ayuntamiento. Sentadas estas características que configuran la naturaleza jurídica de la entidad recurrente, es patente la ausencia de analogía entre la misma y las

B. Entidades benéficas o benéfico-docentes

Estarán exentos del impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacerlo recaiga sobre las entidades benéficas o benéfico-docentes. Denominación que debe entenderse referida, al ser más próxima en el tiempo, a las *entidades sin fines lucrativos o sin ánimo de lucro* cuyo régimen tributario está regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Por el juego de ambos conjuntos normativos diferenciados, el de la normativa local y el de su normativa específica, se produce un cierto solapamiento entre el régimen de incentivos que afecta a estas entidades y la exención que se establece en el art. 105.2 TRLHL, que no deja de provocar algunas dudas.

Dudas que se suscitan por la distinta configuración del elemento subjetivo del hecho imponible en las transmisiones onerosas y en las lucrativas. Así, si bien en las transmisiones onerosas la realización del hecho imponible corresponde al transmitente, en las lucrativas lo realiza el adquirente, que es el auténtico beneficiario de la transmisión patrimonial.

Esta distinta configuración subjetiva, unida a las exigencias legales diferentes para cada uno de los supuestos en que se realiza el hecho imponible, hace surgir la polémica de si la subjetivización de la exención, característica como novedad introducida por la Ley 49/2002, ha de entenderse limitada únicamente a los supuestos en que la entidad sin ánimo de lucro es la beneficiaria de la transmisión.

La normativa reguladora de las entidades sin fines lucrativos establece la exención del Impuesto partiendo del reconocimiento general de la exención (art. 15.3 Ley/2002):

«Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos».

Si bien, una vez proclamada esta exoneración que debería afectar tanto a adquisiciones como a transmisiones patrimoniales, condiciona la exención en estas últimas a características que introducen notas de objetividad en la exención(36), que la aproximan a la configuración de una exención mixta. A tal efecto, el segundo párrafo del art. 15.3 Ley 49/2002 prevé:

«En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efec-

que caracterizan a los Organismos Autónomos del Estado, y por tanto la improcedencia de declarar la exención subjetiva de EPSA al amparo del art. 106, 21a) de la LHL. La pretensión de ampliar las exenciones en favor de entidades como EPSA, tropieza con el art. 23.3 (antes 24) de la Ley General Tributaria que no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. El recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado.»

(36) Con esa objetivación, se incorporan así al Derecho positivo, como dice LOVELLE (Remigio LOVELLE ROLANDO, «Imposición Local: IBI e IAE», Jornadas sobre Tributación de las Fundaciones, Madrid, 27 de junio de 2002), los criterios del Tribunal Supremo establecidos en las Sentencias de 16 de junio y 23 de septiembre de 2000, que atribúan un carácter mixto a la exención. Miguel CRUZ AMORÓS y Silvia LÓPEZ RIBAS, en *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Madrid, 2004, p. 151.

tuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

Restricción objetiva o limitación que no se advierte en las transmisiones lucrativas, para las que se establece una genérica exención (art. 23.2 Ley 49/2002):

«Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley».

En esta normativa específica, y referido a las transmisiones patrimoniales onerosas, se condiciona el disfrute de la exención del incremento del valor del terreno a otra circunstancia concreta, haciendo depender la exención de la plusvalía, a su vez, de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. De esta forma, tanto la tenencia como la transmisión de la titularidad o de otros derechos reales sobre el inmueble que genera la plusvalía no tributarán por ninguno de los dos Impuestos. Eso sí, siempre que los terrenos e inmuebles no sirvan para realizar explotaciones económicas no exentas.

«Hay que recordar al respecto que estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles todos aquellos bienes sujetos a este impuesto de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, con la excepción de los afectados a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades (STSJ de Castilla y León, de 15 de junio de 2012 (Sede Valladolid), rec. 179/2011 (JUR 2012, 241291))».

La exención, además, también se condicionará a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción de que se acogen al régimen especial previsto en el artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al mismo (art. 15.3 Ley 49/2002).

Sin embargo, el disfrute de este beneficio se hace sin perjuicio de las exenciones previstas en la normativa reguladora de las Haciendas Locales (art. 15.4 Ley 49/2002), lo que supone un reconocimiento implícito de que existen dos regímenes cuyo contenido no necesariamente debe coincidir. En cualquier caso, parece que la vigencia de la Ley 49/2002 debe suponer un cambio en la naturaleza y funcionamiento de la exención, pues ha pasado de ser mixta a claramente subjetiva, como se señala en alguna sentencia STSJ de Castilla y León, de 15 de junio de 2012 (Sede Valladolid), rec. 179/2011 (JUR 2012, 241291):

«Así las cosas la exposición de motivos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo es absolutamente esclarecedora de cara a valorar la verdadera intención del legislador y la interpretación que debe darse al controvertido artículo 15 de la misma. En aquella exposición se advierte que "...La consecuencia lógica de este desarrollo ha sido que el marco normativo fiscal diseñado en el Título II de la Ley 30/1994 ha quedado desfasado, siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente

realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen..." (EM I), declarando taxativamente que "...Por lo que respecta a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en materia de tributos locales, el legislador ha decidido mantener las exenciones previstas en la Ley 30/1994, ampliando su ámbito. De este modo, estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles todos aquellos bienes sujetos a este impuesto de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, con la excepción de los afectados a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas las explotaciones económicas que desarrollen estas entidades cuando hayan sido calificadas como exentas por la propia Ley."

Como novedad, y en consonancia con la finalidad de favorecer la actividad que desarrollan estas entidades en beneficio del interés general, se introduce la exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos, así como en las donaciones realizadas en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo..." (EM II).

Así cabe entender, que la nueva norma pasa de un sistema de exención mixto a un sistema de exención exclusivamente subjetivo. Cabe recordar que el art. 105.2.c) 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 (TRLRHL) declara exentos del impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes. Y si el art. 15.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo dispone: "3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos".

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles; como quiera que no es susceptible de controversia la naturaleza de entidad sin fines lucrativos de la congregación transmitente (v. DA 9ª de la tan citada Ley), así como su exención del IBI, procede ya la estimación del recurso por entenderse que se encuentra amparada por la citada exención.

Nótese, además, que la obligación de comunicación de la opción de tributación exige el artículo 2 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo queda enervada por el inequívoco tenor literal de la disposición adicional única del citado reglamento («1. Las entidades a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 que decidan aplicar el régimen fiscal especial previsto en los arts. 5 a 15 de dicha ley no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en los arts. 1 y 2 de este reglamento. Dicho régimen fiscal se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos.»). Como conclusión, procede el reconocimiento de la exención subjetiva

analizada, sin que la consideración del juzgado de instancia de excluir la misma por considerar el hecho de la previa segregación de la finca transmitida elimine la condición subjetiva de la transmitente».

Con anterioridad a la Ley 49/2002, esto es, vigente la Ley 30/1994, la exención tenía carácter mixto en la medida en que por el simple hecho de que en la transmisión interviniera una entidad benéfica no justificaba por sí sólo la exención. Era necesaria además, la afectación de los bienes y los rendimientos a los fines de interés público y social:

C. Entidades de la Seguridad Social y Mutualidades

Con anterioridad a la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, ya se planteaba si la Tesorería General de la Seguridad Social disfrutaba de exención en el Impuesto, si bien las normas no lo establecían con la claridad que ahora lo hacen. Por ello, hubo de ser la jurisprudencia la que, con los correspondientes esfuerzos, realizase la interpretación de la normativa aplicable a la sazón para concluir si podían dejar de tributar por este impuesto. Y así, se apuntaba que, a efectos de la exención, debía tener en cuenta, aparte de la Ley de Régimen Local de 1955, de cuyo artículo 520.1 a) parecía deducirse que era sólo el Estado quien se beneficiaba de la exención y no sus Organismos autónomos, debía repararse en que habían otras normas de las que podía deducirse la referida exención. El TS(37) sostenía:

«si se tiene en cuenta lo establecido en los respectivos artículos 38.2 del Texto Articulado de la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, de Bases de la Seguridad Social, aprobado por el Decreto 907/1966, de 21 de abril, y del Texto Refundido de la Seguridad Social aprobado por el Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, que era la normativa reguladora de tal ente al tiempo del devengo de autos (30 de diciembre de 1982), hemos de llegar a la conclusión (tal como se confirma en los artículos 62, 63 y 65 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, actualmente en vigor), de que es evidente que dicha Tesorería General "disfrutaba —en el año 1986—, en la misma medida que el Estado, de exención tributaria absoluta, incluidas las Tasas y exacciones parafiscales que puedan gravar en favor del Estado y Corporaciones Locales y demás entes públicos los actos que realicen o los bienes que adquieran o posean afectos a sus fines, siempre que los tributos o exacciones de que se trate recaigan directamente sobre las entidades gestoras de referencia —de la Seguridad Social— en concepto legal de contribuyente y sin que sea posible legalmente la traslación de la carga tributaria a otras personas"».

«En efecto, como se especifica en la sentencia de esta Sala, entre otras, de 1 de octubre de 1991, no obsta a lo anterior que la exención venga atribuida literalmente —en los citados artículos 38.2— a las Entidades Gestoras de la Seguridad Social, y que, en este caso, estemos hablando de la Tesorería General de la Seguridad Social, que, creada por el Real Decreto 2318/1978, de 15 de septiembre, tiene atribuido, por el Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre Gestión Institucional de la Seguridad Social, la Salud y el Empleo, el carácter de Servicio Común —de la Seguridad Social—, puesto que sus funciones originales, "custodia de los fondos, valores y créditos", así como los servicios de recaudación y de gestión de los recursos económicos, son propios de la Administración del Estado».

(37) SSTs de 23 de noviembre de 1996 (rec. 888/1992) (RJ 1996, 8322) y de 7 de julio de 2001, Rec. n.º. 4217/1996 (RJ 2001, 7091).

ción de ingresos y pago de las obligaciones, fueron considerablemente ampliadas por el Real Decreto 255/1980, de 1 de febrero, asignándole, entre otras, las de disposición y administración del patrimonio de la Seguridad Social (regulación normativa que pone de manifiesto que tiene personalidad jurídica propia y que, en realidad, sin ese nombre, es también una Entidad Gestora, aunque no tenga asignada la gestión de ningún riesgo específico, sino la organización del soporte financiero de todos ellos).

Otra interpretación conduciría al absurdo de que la exención subjetiva objeto de examen estaría carente de contenido, en cuanto la Tesorería General, como administradora y gestora del patrimonio de la Seguridad Social, es quien compra y vende los bienes integrantes del mismo, y no los Institutos designados con el nombre de Entidades Gestoras.

D. Terrenos de concesiones revertibles

Están exentos de tributar por el Impuesto los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a éstas —art. 105.2.e) TRLHL—. Razón que tiene su lógica si se repara en que, en el acto de la reversión, será la Administración la que recupere un terreno que ha experimentado un aumento de valor, viéndose privado del mismo al concesionario. Con lo que otra solución produciría un doble beneficio a favor de la Administración que recibe en reversión los terrenos(38).

E. Cruz Roja Española

Se trata de una exención claramente subjetiva, ya que basta con que la entidad esté obligada al pago de la deuda tributaria por haber transmitido el inmueble o por haberlo recibido en donación para que la plusvalía no tribute.

F. Exenciones previstas en Tratados y Convenios internacionales

Entre las exenciones previstas en los Tratados y Convenios Internacionales podemos concentrar, entre otras, las que se establece en los arts. IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre asuntos Económicos, el 3 de enero de 1979, que afectan a la Iglesia Católica y a las entidades que la conforman.

Es cierto, sin embargo, que esta exención a favor de la Iglesia no está reconocida únicamente en dicho Tratado, sino que también se puede encontrar en otras normas internas, al relacionarse la función que desempeña con actividades de interés social o benéfico. Precisamente por ello y, mientras estuvo vigente la Ley 30/1994, la exención de que disfrutaba la Iglesia se configuraba como mixta, mientras que, a partir de la entrada en vigor de la Ley 49/2002, ha pasado a configurarse como claramente subjetiva.

(38) MENÉNDEZ GARCÍA, G., Cap. V *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, en obra conjunta, dirigida por HERRERA MOLINA, P y coordinada por GALÁN RUIZ, J., «Tributos locales y autonómicos», Thomson, Aranzadi, Navarra 2006, pp. 303 y 304.

III. SUJETOS PASIVOS

A diferencia de lo que ocurre en la mayoría de impuestos en los que no se suelen tipificar supuestos de sustitución tributaria, en este tributo la sujeción pasiva adquiere plenitud al regularse no sólo quién tiene la condición de contribuyente por realizar el hecho imponible, sino también por la introducción de dos casos de sustitución. Esto es, se admite que cuando se produzca un determinado presupuesto, tanto la obligación de pagar el impuesto como el resto de obligaciones no corresponden al contribuyente, sino a un tercero que lo desplaza y que, por ello, lo sustituye en la relación tributaria, sin que, en apariencia tenga relación alguna con la realización del hecho imponible.

Pero antes de entrar en el análisis de la figura del sustituto, corresponde analizar la configuración del contribuyente.

1. CONTRIBUYENTES

La norma establece quien tendrá la condición de contribuyente en función del tipo de negocio, oneroso o gratuito, que origina el incremento de valor. En concreto, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, será contribuyente quien adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. Por el contrario, si fueran a título oneroso, sería contribuyente quien transmita el terreno o constituya el derecho real de que se trate (art. 106.1 TRLHL).

Teniendo en cuenta que el contribuyente es quien realiza el hecho imponible y que éste consiste en el aumento de valor experimentado por los terrenos, el legislador entiende que dicho valor lo hace suyo un sujeto distinto en función de que la transmisión patrimonial o la constitución del derecho gravado sea gratuita u onerosa. En el primer caso, el aumento del valor lo obtiene el adquirente junto a la totalidad del bien. Se incorpora ese aumento de valor del terreno al valor de la adquisición y en dicha medida debe tributar, teniendo en cuenta el plazo de generación en que se ha producido. Lo que de rechazo producirá una doble imposición al volver a tributar la adquisición patrimonial gratuita en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Doble imposición que igualmente se produce cuando se le exige al transmitente oneroso de un inmueble el tributo, pues al gravamen del incremento de patrimonio que obtiene por todo el inmueble y que tributa en su imposición personal sobre la renta -IRPF o IS-, se le añade el pago del tributo municipal. Ahora bien, como forma de mitigar en parte esa sobreimposición se autoriza la deducción de la cuota tributaria municipal como un gasto más en el cálculo del gravamen del IRPF.

Destaca, además, que la normativa ha considerado como contribuyente a cualquier sujeto que realice el hecho imponible con independencia de que tenga personalidad jurídica. Esto es, son sujetos pasivos las personas físicas y las jurídicas, pero también las entidades carentes de personalidad, en la me-

dida en que representan o incluyen patrimonios separados susceptibles de imposición.

Por último, no puede olvidarse la eficacia que produce la indisponibilidad de la deuda tributaria en relación con la práctica habitual de trasladar contractualmente la obligación de pagar el tributo. Las sentencias, como no podía ser de otra forma, han sido absolutamente unánimes, los pactos a que llegaren las partes no influirán sobre la exigencia de la obligación tributaria. Dicho de otra manera: la Administración, en todo caso, se dirigirá siempre contra el contribuyente o sustituto, por mucho que fuera un tercero quien, contractualmente, hubiera asumido la obligación del pago. Eso sí: una vez satisfecha la deuda, por medio del contrato contará con una vía de regreso para resarcirse contra el patrimonio de ese tercero, de la ejecución tributaria.

2. SUSTITUTOS

Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (art. 36 LGT).

Dos son los supuestos de sustitución que establece la normativa. Uno para el caso en que el contribuyente sea un sujeto no residente en España. Y otro, de impronta más reciente, previsto como medida de protección de los deudores hipotecarios sin recursos, que se ven compelidos por el acreedor a efectuar una dación en pago de su vivienda.

A. Sustituto y contribuyente no residente

Al considerar que en las transmisiones onerosas el obligado a pagar a título de contribuyente es quien transmite, se plantea un problema de eficacia práctica del tributo, pues si quien transmite es un sujeto que ya no era residente en España y su riqueza se limitaba únicamente al inmueble que ha sido objeto de transmisión, podría ocurrir que, en esos casos, la aplicación del tributo descansara únicamente sobre el mayor o menor espíritu cívico que tuviera ese no residente. Por ello, como hace el ordenamiento con situaciones similares, hay que establecer algún tipo de garantía. Y, en este caso, la mejor se halla representada por alterar la configuración de la sujeción pasiva, convirtiendo en obligado al pago del tributo a quien adquiere, a pesar de que no sea él quien obtenga el incremento de valor de los terrenos.

No se desconoce que, al pagar el tributo quien no obtiene el incremento del valor del terreno, se pudiera ir contra la propia naturaleza y fundamento del gravamen. Sin embargo, está claro que quien debe costear el tributo es el no residente, de manera que es el mismo sustituto quien deberá trasladar esa carga tributaria sobre el contribuyente (39). Eso mismo parece despen-

(39) Esta traslación de la carga tributaria a quien, en principio, no obtiene la plusvalía que se pretende gravar sólo puede justificarse por la posibilidad de que el adquirente obtenga algún tipo de resarcimiento contractual. Esto es, no cabe duda de que dicha traslación se debe únicamente a una cuestión de orden práctico, como podría haber sido someter a retención una parte del pago. Ahora bien, el adquirente podrá aspirar a obtener algún tipo de rebaja, en un importe equivalente al pago del tributo, en el transcurso de la negociación.

derse de la misma previsión legal de la figura del sustituto, quien «podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa (art. 36.3 LGT)». Y está claro que la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en este caso y a diferencia de lo que establece en el otro supuesto de sustitución, no lo impide.

Teniendo en cuenta esta circunstancia, es de todo punto acertado que el obligado al pago de tributo no sea el sujeto que transmite los terrenos, sino que sea el adquirente del terreno. Y, en línea con ello, que el transmitente no residente no tenga ningún tipo de obligación por el referido impuesto. Tanto da incluso si este adquirente también fuera un no residente que adquiriera los terrenos para su explotación o para un uso esporádico, pues, en todo caso, aun no teniendo en España su residencia, tendrá un centro de imputación contra el que dirigirse en caso de que fuera necesario proceder a la ejecución patrimonial por impago del tributo.

Por tanto, es lógico que en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, sea sustituto el adquirente del terreno —persona física, jurídica o entidad carente de personalidad— o aquel a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate; si el contribuyente es una persona física no residente en España —art. 106.2 TRLHL—.

B. Dación en pago de vivienda y sustitución tributaria

En principio, la dación en pago de una deuda de un inmueble no sólo puede producir una ganancia de patrimonio que tribute en la imposición personal del transmitente, sino también un aumento del valor de los terrenos que sea objeto de gravamen por el tributo municipal.

Sin embargo, cuando esa dación en pago tiene carácter impuesto y quien la realiza es un sujeto que está en lo que la normativa ha dado en llamar umbral de exclusión social, no tiene sentido exigir ningún gravamen sobre las plusvalías —que probablemente no tendrán o si las tienen no generarán liquidez alguna para atender el pago— a aquellos deudores de un crédito o préstamo garantizado con hipoteca sobre su vivienda habitual que se vean obligados a entregarla en pago de sus deudas impagadas.

Así, en el marco de las medidas adoptadas para la protección de los deudores hipotecarios sin recursos(40), se les dispensa del pago del impuesto municipal, atribuyéndole tal obligación al adquirente. Ello se consigue por medio del establecimiento de un supuesto de sustitución. Supuesto que, además, se caracteriza por la imposibilidad legalmente establecida de exigir en algún momento al contribuyente la obligación tributaria satisfecha.

En su virtud, en las transmisiones de terrenos realizadas por los deudores hipotecarios en riesgo de exclusión social con ocasión de la dación en pago de su vivienda, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda

(40) Esto es, a aquellos que están incluidos en el art. 2 del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos.

exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas -art. 106.3 TRLHL-.

Se será pues el adquirente, y no el transmitente, quien, a título de sustituto y sin posibilidad de resarcimiento alguna, habrá de atender al pago del tributo y al cumplimiento del resto de obligaciones inherentes a su condición de sujeto pasivo.

El fundamento de esta medida descansa en la ausencia absoluta de capacidad de pagar que sufre el sujeto que debe entregar su vivienda para responder del impago de sus deudas, con independencia de los efectos patrimoniales y tributarios que tal entrega pudieran ocasionarle en su imposición personal sobre la renta y en la del impuesto municipal sobre el aumento del valor de los terrenos.

IV. BASE IMPONIBLE

La ley define la base imponible como el *incremento del valor*(41), de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años -art. 107.1 TRLHL-.

Este aspecto cuantitativo del hecho imponible ha de ponerse en relación con el aspecto material, representado por el incremento del valor que hayan experimentado los terrenos y que se ponga de manifiesto como consecuencia de su transmisión, pues lo matiza, complementándolo, al menos, con dos particularidades. La primera, referida a la introducción de un período máximo de generación de valor -20 años-, más allá del cual el incremento de valor que se pudiera realizar en el devengo no se sometería a gravamen. La segunda, y más polémica, es la forma de determinación de ese incremento de valor, que lejos de cuantificarse por diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión como ocurre en otros tributos -el IRPF, por ejemplo-, se halla profundamente objetivada, al calcularse aplicando un porcentaje sobre el valor que tuviera el bien en el momento de producirse la transmisión.

Considerándose en su conjunto la tipificación del presupuesto de hecho, la base y, sobre todo, las reglas de cuantificación de ésta, se produce un resultado paradójico: en toda transmisión patrimonial existirá una deuda tributaria, incluso en aquellas en las que el inmueble considerándose objetivamente por su valor en el mercado hubiera perdido valor. Apreciación por la que no se puede garantizar que, en no pocos casos, el impuesto no acabe exigiéndose sobre una pérdida real, separándose de que materialmente está tipificado como objeto o finalidad de la imposición: la auténtica plusvalía. Será esta consecuencia la que motivará que existan muchísimas dudas acerca de la constitucionalidad de todo el gravamen(42).

(41) Con anterioridad a la Ley 51/2002, la Ley establecía que la base imponible era el incremento del valor real, haciendo desaparecer dicho calificativo quizá con la intención de evitar que el régimen objetivado de cálculo de dicho incremento resultara menos criticable.

(42) Centrándose en que no se grava el incremento real sino el que resulta de unas reglas que suponen que cuanto más años se posea el bien más será plusvalía, VARONA ALABERN considera que es inconstitucional, «A vueltas con la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», Quincena

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tras señalar que la definición de la base imponible que contiene el art. 107.1 (la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años) es una mera declaración de intenciones o un eufemismo amable, ha resumido con acierto cuáles son las dos configuraciones que la determinación de la base imponible suscita, a partir de las cuales se discute la constitucionalidad del Impuesto (43):

«Desde su implantación en 1988, ha sido objeto de amplia polémica si dicho sistema ha de considerarse como una ficción legal (la impropriamente llamada presunción iuris et de iure) o, por el contrario, se trata de un sistema sólo aplicable cuando el incremento verdaderamente producido es superior al resultante de aquel sistema (sería una presunción iuris tantum, en el sentido de que siempre correspondería al contribuyente probar que el incremento real es inferior)».

Ante esta doble configuración, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña defiende la necesidad de garantizar que el tributo alcance efectivamente lo que constituye su objeto: gravar el auténtico incremento de valor de los terrenos, de manera que si tal incremento no se hubiera producido no se exija ningún gravamen. Y ello con independencia de las reglas que se establezcan para cuantificar la base, ya que sean cualesquiera que fueran dichas reglas no podrán conducir nunca gravarse una capacidad económica inexistente. O, dicho de otro modo, si realmente hubiera habido una pérdida, no podría someterse una ganancia ficticia:

Fiscal, nº. 18/2010. Anteriormente ya lo había subrayado también FALCÓN Y TELLÁ, R., en la Revista Técnica Tributaria, en «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», teniendo en cuenta, además, la doctrina del Tribunal Constitucional expresada en la sentencia 221/1992, de 11 de diciembre (RTC 1992, 221). Según este autor se trataba de un sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el art. 31.1 CE. Más recientemente también ha cuestionado la constitucionalidad de todo el tributo, al estar reñido con el principio de capacidad económica, lo que se confirma más, si cabe, con ocasión de la supresión de la reducción del valor de los terrenos incrementado como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, que se ha transformado en potestativa, GARCÍA DE PABLO, J. E., en «El carácter potestativo de la reducción de la base imponible del IIVATNU en los procedimientos de valoración colectiva de carácter general», Tributos locales, nº. 108, diciembre 2012 enero 2013, pp. 111 y ss.

(43). Ver sentencias del TSJ de Cataluña, de 2 de mayo de 2012, rec. 494/2011 (JUR 2012, 258829) y la de 22 de marzo de 2012, rec. 511/2011 (JUR 2012, 196967), en las que se explica el origen de la adopción del presente sistema: «CUARTO: El vigente sistema legal de determinación de la base imponible, contenido en el art. 107 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LHL), parte del supuesto de que en toda transmisión de los terrenos sujetos al impuesto ha habido un incremento de valor, que se calcula mediante la aplicación de unos porcentajes anuales sobre el valor catastral fijado en el momento del devengo, esto es, de la transmisión. Con este sistema, el legislador de 1988 se limitó a elevar a modelo para todos los Ayuntamientos de España la solución que había adoptado el Ayuntamiento de Madrid por razones de equidad y para hacer frente a la situación resultante de unos valores iniciales muy alejados de la realidad y unos valores finales muy próximos a ella. Y se partió para ello del axioma del continuado incremento de valor de los terrenos, cierto durante décadas, pero que ha quebrado dramáticamente en los últimos años, como es notorio, dando lugar a la actual y conocida situación económica, y siendo retroalimentado por sus consecuencias.»

«el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del art. 107 LHL, pues al faltar un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria. En conclusión, la ausencia objetiva de incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del "método de cálculo" y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica.

Las mismas conclusiones han de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor, pero la cuantía de éste es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios».

Otra configuración disunta que identifique el sistema de determinación como una ficción que no admita prueba en contrario y suponga hacer tributar rentas inexistentes podría ser inconstitucional.

«de ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del art. 107 LHL, éste habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el art. 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del art. 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio)».

De este modo, el Tribunal proclama la plena vigencia de toda la jurisprudencia sobre la prevalencia de los valores reales y del carácter subsidiario de las reglas legales establecidas para la cuantificación del incremento(44):

«Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

1.º) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

2.º) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del art. 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudirse incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del art. 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá

(44) Concluye el TSJ de Cataluña que «en relación con el referido antecedente inmediato de la fórmula contenida en el art. 107, la STS de 22 de octubre de 1994 (RJ 1994, 8205) fue tajante al sostener que tenía carácter subsidiario, en defensa y garantía del contribuyente. Y, por fin, no desvirtúa las anteriores conclusiones el hecho de que el sistema legal sea obligatorio, en todo caso, para los Ayuntamientos, que no pueden acudir a datos reales cuando éstos arrojen un resultado superior, pues la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos.»

de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del art. 107 al incremento probado».

Consideraciones críticas que, del mismo modo, deben hacerse extensivas a la actualización automática del valor catastral que se establece en las Leyes de Presupuestos y que puede provocar que un incremento de valor que no sea real acabe sometiéndose al gravamen del IMIVTNU.

En cualquier caso, valor del inmueble en el momento del devengo y coeficientes para cuantificar el incremento son los dos elementos fundamentales cuyo régimen se estudia a continuación.

1. VALOR DEL INMUEBLE EN LAS TRANSMISIONES DE TERRENOS

En las transmisiones de terrenos el valor que habrá de tomarse en consideración para cuantificar la base imponible será el que dichos terrenos tengan determinado a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en el momento de devengo. Esto es, su valor catastral en el momento de realizarse el hecho imponible.

Esta aparente sencillez se ve enturbiada por los avatares que puede experimentar dicho valor catastral a lo largo de todo el tiempo que el contribuyente tiene el inmueble en su patrimonio. Y precisamente por ello se plantea el problema de cuál debe ser el valor catastral a tomar en cuenta cuando se ha producido una modificación del mismo como consecuencia de los distintos procedimientos catastrales, entre los que figuran tanto los de incorporación como los de valoración.

O, mejor, a partir de qué momento puede entenderse que el nuevo valor catastral puede ser el que tome en consideración para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, teniendo en cuenta que la normativa catastral, en todo caso, establece la necesidad de notificar los nuevos valores catastrales, aunque, en ocasiones, los efectos jurídicos se generen desde la fecha en que se producen las circunstancias que motivan el cambio de valor.

A tal efecto, habrá de distinguirse entre la eficacia que tiene la notificación en los procedimientos de incorporación al Catastro como declaración, comunicación o solicitud y los procedimientos de valoración.

En relación con los primeros, por ejemplo, hay que tener en cuenta que la normativa catastral —el artículo 17 del RDL 1/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario— establece:

«Los actos dictados como consecuencia de los procedimientos regulados en este capítulo se notificarán a los interesados de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y tendrán efectividad el día siguiente a aquel en que se produjeron los hechos, actos o negocios que originaron la incorporación o modificación catastral, con independencia del momento en que se notifiquen».

Este precepto —como ocurre también en los procedimientos de valoración colectiva— no puede significar que el momento en que se notifiquen los

acuerdos de incorporación(45) no sea importante ni condicione la producción de efectos para el destinatario. Esto es, no puede sostenerse que no sea necesaria la notificación, según ha señalado el propio Tribunal Supremo interpretando este precepto, en sentencia de 25 de mayo de 2012, rec. 69/2010 (RJ 2012, 7040), que hace referencia a todas las resoluciones anteriores que se ha pronunciado en el mismo sentido:

«La interpretación de este último precepto viene establecido a juicio de la Sección por la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2008.

En dicha resolución, a los efectos que aquí interesan, se establece en su Fundamento de Derecho Cuarto lo siguiente:

"Sobre el contenido de ambos preceptos el Ayuntamiento recurrente elabora su posición, de modo que, según su tesis, una vez determinado el valor catastral, podría procederse a practicar la liquidación del IIVRNU, con independencia de la eficacia que frente al afectado tenga el acto de notificación del referido valor. Acude para ello al tenor del repetido artículo 17 de la Ley del Catastro, en cuanto que es efectivo el valor catastral desde el día en que se produjo el hecho que lo determinó, con independencia del momento en que se notifique; es decir, que, a su juicio, el valor catastral, aún sin notificar, podría permitir la liquidación subsiguiente.

2. A la vista del planteamiento expuesto por la Corporación recurrente, bien se ve que el Ayuntamiento de Oviedo confunde la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos con la efectividad de dichos actos para el destinatario de los mismos; dicho de otro modo, el Legislador puede determinar que los efectos de una determinada actuación administrativa se produzcan, con carácter general, desde el mismo momento en que sea dictada (ejecutividad inmediata de los actos administrativos a que se refieren los artículos 56 LRJPAC), pero a cada destinatario de aquélla no podrá serle de aplicación sino desde su notificación.

Para el administrado constituye una garantía tomar conocimiento del acto administrativo antes de que le sea de aplicación y tener la posibilidad efectiva de su impugnación con anterioridad a que aquél le alcance en su efectividad. No sólo constituye una manifestación de las garantías que para el administrado derivan de la doctrina general de la eficacia de los actos administrativos (art. 56 y siguientes de la LRJPAC) sino que también tiene un fundamento constitucional en el ejercicio efectivo del derecho de defensa de los propios intereses consagrado en el artículo 24.2 de la Constitución, por cuanto que, como se señala en la sentencia, si el valor catastral constituye el presupuesto sobre el que se va a determinar posteriormente la base imponible del IIVTNU, es evidente que ese valor no puede quedar determinado a espaldas del sujeto pasivo del tributo; al menos, ha de notificársele al mismo para que pueda, como así hizo la sociedad

(45) Piénsese, por ejemplo, que, entre otros, serán objeto de comunicación los siguientes hechos, actos o negocios (art. 16.2 TRLCI): a) La realización de nuevas construcciones y la ampliación, rehabilitación, reforma, demolición o derribo de las ya existentes, ya sea parcial o total. No se considerarán tales las obras o reparaciones que tengan por objeto la mera conservación y mantenimiento de los edificios y las que afecten tan sólo a características ornamentales o decorativas, b) La modificación de uso o destino y los cambios de clase de cultivo o aprovechamiento, c) La segregación, división, agregación y agrupación de los bienes inmuebles, d) La adquisición de la propiedad por cualquier título así como su consolidación, e) La constitución, modificación o adquisición de la titularidad de una concesión administrativa y de los derechos reales de usufructo y de superficie, así como de los derechos de disfrute.

mercantil recurrente en la instancia, formalizar reclamación económico-administrativa contra los valores determinados si no estuviera conforme con los que había establecido el Centro de Gestión Catastral.

En conclusión, que la sentencia recurrida no es errónea pues la eficacia de los valores catastrales, con independencia del momento en que se notifique, no resulta incompatible con la necesidad de la previa notificación a los interesados de dicha determinación. El artículo 17 del Texto Refundido de la Ley de Catastro lo que proclama es, como puntualiza el Abogado del Estado, la validez del acto administrativo (valor catastral) desde su determinación (será efectivo), siquiera no se sustrae, como todos los actos administrativos, a la exigencia de que su eficacia frente al destinatario pende de su notificación. Que sea efectivo desde el día siguiente al que se produjo el hecho que le dio lugar, con independencia del momento de la notificación, no significa que ésta sea superflua; sigue siendo obligada para la eficacia frente al administrado, lo que ocurre es que la eficacia que cobre el valor catastral, a partir de su notificación, lo es con el contenido que el acto (valor catastral) tenía en el momento de su aprobación, sin que ello signifique que otorgue eficacia retroactiva al acto que se notifica».

Concreta finalmente la sentencia que la doctrina establecida no es nueva sino que ya fue expuesta en precedentes sentencias del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2004 con cita de las sentencias de 15 de marzo de y 5 de julio de 1991, 30 de enero de 1000 y 21 de octubre de 2002.

En aplicación de tal doctrina se estimó el recurso de apelación al resultar que el 24 de noviembre de 2003 se notificó la alteración física de la finca al catastro, el 27 de febrero de 2004 se devengó el IIVTNU y el 15 de octubre de 2004 se notificó el nuevo valor catastral.

Así pues, en el momento del devengo del impuesto no era conocido por el obligado tributario el nuevo valor catastral, por lo que resultaba inaplicable».

No puede admitirse pues, como ha pretendido algún Ayuntamiento, que no sea importante la notificación individual de los nuevos valores catastrales. Bien al contrario, mientras no se produzca dicha notificación el único valor catastral que se habrá de tomar en cuenta por el sujeto pasivo es el que era conocido por él al tiempo del devengo.

En otros casos, sin embargo, las consecuencias jurídicas respecto a las vicisitudes que pueden suscitarse en las modificaciones del valor catastral sí que están claramente reguladas. Así ocurre, por ejemplo, en los casos en que hay modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la ponencia de valores o en los casos en que, simplemente, no se hubiera determinado todavía un valor catastral.

A. Valor catastral resultado de una ponencia pendiente de modificar

En determinados casos, nos encontramos con que el valor catastral que tiene el inmueble en el momento del devengo está evidentemente desfasado, en la medida que se ha determinado teniendo en cuenta una ponencia de valores que no refleja las modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la misma. En esos casos, la normativa -art. 107.2.a) TRLHL- habilita al Ayuntamiento para que liquide el impuesto en dos fases o momentos, pues, por una parte, teniendo en cuenta el valor catastral que tenía el inmueble en el momento del devengo, dictará una liquidación provisional -o autoliquidación si así lo ha establecido la Orde-

nanza-; y, en segundo lugar, cuando se haya notificado el nuevo valor catastral, ajustado ya a la ponencia de valores modificada, que tenga en cuenta la modificación del planeamiento, se procederá a dictar una liquidación que será definitiva, aplicando el valor catastral modificado debidamente notificado. En este último supuesto, será el Ayuntamiento el que necesariamente habrá de dictar la liquidación definitiva, según establece el art. 110 TRLHL para este supuesto-; para exigir el tributo de acuerdo con esta valoración catastral.

«Según establece la normativa, además, en esa liquidación definitiva que dicte el Ayuntamiento, todavía podría ocurrir que los valores catastrales modificados fueran muy anteriores a la fecha de devengo. Para corregir este desfase, se ordena -art. 107.2.a) TRLHL- que Cuando esta fecha (la de devengo) no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado».)

El problema práctico que se produce lo aborda la sentencia del TSJ de Castilla y León (sede de Valladolid), de 28 de septiembre de 2012, rec. 553/2012, en la que la transmisión de los terrenos se produjo en 2006, la ponencia de valores se modificó en 2009, teniendo plenos efectos -pero en el IBI en 2010-:

«Las liquidaciones recurridas entran de lleno en el supuesto contemplado en el art. 107.2.a) párrafo segundo del TRLHL. En efecto los inmuebles transmitidos, del Sector Ventas Oeste, disponían en el Catastro de unos valores que no reflejaba las variaciones urbanísticas habidas en ese Sector para su desarrollo. Por esta razón se aprobó una Ponencia Parcial de valores que reflejó dichos cambios urbanísticos. El actor, sujeto pasivo del Impuesto, practicó la autoliquidación con cuota cero porque no conocía el valor catastral adaptado a la situación urbanística de dicho Sector y lo permite así la ley. El Ayuntamiento de León, una vez que conoció los nuevos valores catastrales aprobados los aplicó en la liquidación definitiva. Como los valores aprobados por el Catastro eran para el año 2010, para la determinación de los mismos en los años 2006, se les redujo el incremento establecido en las leyes de presupuestos de los años 2009, 2008 y 2007, esto es lo que dice la Ley de Haciendas Locales y así se ha actuado. En este sentido se recuerda el informe del servicio de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de León de fecha 13 de enero de 2001 que acompaña al escrito de contestación a la demanda.»

Hallándose la solución al supuesto en la aplicación del 107.2.a) TRLHL, deslindándose claramente los efectos jurídicos que se producen en el IBI y en el IIVTNU:

«Como se indica en la sentencia apelada el actor confunde el IBI y el IIVTNU, son dos impuestos distintos, con distinta regulación y a ambos les es de aplicación la valoración catastral. Pero, mientras en el IBI la aprobación de valores mediante ponencia total o parcial no puede extenderse a momentos anteriores a dicha notificación, en cambio en el IIVTNU los valores aprobados conforme a la situación urbanística real se aplicarán al momento del devengo que aunque la aprobación de dichos valores sea posterior. Esto es lo que dice el artículo 107. 1 y 2 del TRLHL y el art. 29.3 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por RDL 1/2004 de 5 de marzo, que dispone que "Los acuerdos adoptados tendrán efectividad el día 1 de enero del año siguiente a aquel en que se produjo su notificación. No obstante, para aquellos

bienes inmuebles que con posterioridad a la aprobación de la ponencia de valores vean modificada la naturaleza de su suelo y las ponencias de valores contengan los elementos y criterios a que se refiere el artículo 25.2, los acuerdos surtirán efectos el día uno de enero del año siguiente a aquel en que tuviera lugar las circunstancias que originen dicha modificación, con independencia del momento en que se produzca la notificación del acto».

B. Inmuebles sin valor catastral

El legislador ha previsto la contingencia de que, debiendo tenerlo, el valor catastral estuviera pendiente de determinación en el momento del devengo del impuesto. No estamos aludiendo a casos en que se produzca una revisión de un valor catastral ya existente, sino que se trata de la determinación por vez primera de su importe.

Teniendo en cuenta que tal determinación debe producirse contando con el resto de elementos para dicha operación, se autoriza al Ayuntamiento para que demore la práctica de la liquidación hasta el momento en que dicho valor catastral sea determinado y notificado al contribuyente. En ese caso, si la demora comprende varios ejercicios, podría tardar también varios años en hacerlo. Eso sí, tal posibilidad se somete en todo caso al plazo general de prescripción del tributo, transcurrido el cual ya no se le podría exigir al sujeto el pago del impuesto.

Así lo establece la norma -art. 107.2.a) TRLHL-: «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 liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.»

Una única restricción se establece en este caso: el Ayuntamiento estará obligado a dictar liquidación cuando se haya determinado el valor catastral, sin que pueda exigirse nunca que se presente una autoliquidación -art. 110.4 TRLHL-. Previsión más que razonable si se repara en que puede haber transcurrido mucho tiempo entre el momento en que el sujeto pasivo cumplió con su obligación de declarar y el instante en que se ha determinado el valor catastral.

2. VALOR DEL TERRENO EN LA CONSTITUCIÓN Y TRANSMISIÓN DE DERECHOS REALES DE GOCE LIMITATIVOS DEL DOMINIO

Como no podía ser menos, la determinación de la base imponible tiene en cuenta que no es lo mismo el incremento de valor que se realiza como consecuencia de la transmisión de unos terrenos, que cuando se constituye o transmite un derecho real de goce limitativo del dominio. En estos casos, lógicamente, el importe de la base debe ser inferior, pues también es de menor entidad el ámbito de las facultades que se conservan o transmiten, en relación con este tipo de derechos.

En puridad, no se trata de que en estos casos no se aplique el valor catastral para la determinación de la base, sino que resulten de aplicación,

también las reglas de cuantificación de los derechos reales en cuestión, previstas a efectos de otros tributos para determinar el incremento de valor que debe someterse a gravamen.

A tal efecto, se establece que en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el art. 117.4 TRLHL se apliquen sobre la parte del valor catastral que represente 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.

Se remite a las reglas de valoración de los distintos derechos que se establecen en la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tanto da que la constitución o transmisión de esos derechos reales sea onerosa o gratuita, *inter vivos* o *mortis causa*.

Las principales reglas de valoración de los derechos reales limitativos del dominio están reguladas de la siguiente forma, en el art. 10.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes en razón del 2 por 100 por cada período de un año sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

d) Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.»

El resultado de esta norma es consecuencia de la simple apreciación de que ser titular de un derecho real limitativo del dominio se valora en un porcentaje —el que corresponda al derecho en cuestión— sobre el valor total de ese dominio.

3. DERECHO A ELEVAR UNA O MÁS PLANTAS O DE REALIZAR LA CONSTRUCCIÓN BAJO SUELO

También se incluyen entre las reglas de la determinación del valor del terreno una previsión singular, que afecta a un supuesto muy específico, caracterizado precisamente por crear una situación jurídica muy próxima a la constitución de un derecho de superficie, pero sin llegar a constituirse como tal —art. 170.2.c) TRLHL—.

Los supuestos particulares son dos: la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o la constitución o transmisión del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie.

En ambos casos, se advierte la producción de una utilidad renovada del terreno, pues el mismo se utiliza para poder elevar plantas sobre el mismo edificio o terreno, o bien para construir, bajo del suelo, alterándose la proporción existente entre los metros edificables y el solar sobre o bajo el que se radica la construcción.

Será normalmente en la escritura pública donde se dará cuenta de los cambios físicos y jurídicos producidos sobre el suelo y la edificación, donde además se reflejará el nuevo módulo de proporcionalidad entre ellos. Pero, en su defecto, se atenderá al porcentaje resultante de establecer la *proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas*. Todo ello supone una realidad incontestable: sobre la misma planta no pueden construirse más plantas o más sótanos, si no es a costa de que a los nuevos metros construidos les correspondan una parte de los del solar ya existente, con lo que, por necesidad, las nuevas construcciones limitarán el dominio del solar de los antiguos titulares de los metros construidos en él.

«Así, por ejemplo, si en un inmueble en el que había dos plantas construidas pertenecientes cada una a sujeto, se añade una tercera, se altera la proporción que a cada planta le correspondía en metros de terreno. Si antes de la elevación de una nueva planta, al titular de cada una de las edificadas le correspondía un 50 por 100 del terreno sobre el que se enclavaban, una vez construida la tercera planta elevada, le corresponde únicamente un 33 por 100. Situación equivalente a la de la transmisión de parte del terreno».

Es evidente también que no se podrá estar únicamente al valor catastral del suelo, sino que habrá de estarse a un determinado porcentaje, teniendo en cuenta esa ampliada utilidad, como ocurría en los supuestos en que se constituye o transmiten derechos de goce limitativos del dominio.

4. VALOR DEL TERRENO EN LOS SUPUESTOS DE EXPROPIACIONES FORZOSAS

En los supuestos de sufrir expropiación forzosa de los terrenos que suponen la realización del hecho imponible, nos encontramos con dos valores igualmente determinados por la Administración. El catastral que tuviera el

terreno en el momento de la expropiación y el justiprecio que esta Administración hubiera venido obligada a pagar para adquirir el bien.

Pues bien, el legislador ha decidido no determinar la base imponible a partir del valor catastral en todo caso, sino que para las expropiaciones de terrenos se remite al justiprecio, eso sí, siempre y cuando sea inferior al valor catastral. En caso contrario, se aplicará la misma el mismo valor catastral que se aplica en el resto de las transmisiones. En definitiva, entre el justiprecio y el catastral en el momento del devengo, se aplicará siempre el menor.

Y así, los porcentajes que, dentro de los máximos del art. 107.4 TRLHL, se hubieran establecido en la correspondiente Ordenanza, se aplicarán sobre el justiprecio siempre que este sea inferior al catastral.

5. REDUCCIÓN POTESTATIVA DEL VALOR CATASTRAL MODIFICADO POR VALORACIÓN COLECTIVA

Hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 12/2012, que ha dado nueva redacción al art. 107.3 TRLHL, la normativa del Impuesto establecía una reducción que no tenía carácter potestativo, sin perjuicio de que los Ayuntamientos pudieran ponderar su cuantía dentro de la libertad de configuración con que actuaban. Así se establecía en la redacción anterior que *en los casos en que se hubieran modificado los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, se había de tomar como valor del terreno, o de la parte de éste que correspondiera, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso fijen los respectivos Ayuntamientos*. Dicha reducción tenía que aplicarse obligatoriamente respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales, teniendo un límite mínimo del 40 por 100 y un límite máximo del 60 por 100, aplicándose, en todo caso, en su límite máximo en los municipios cuyos ayuntamientos no fijen reducción alguna.

Esta reducción tenía un fundamento clarísimo: evitar los enormes incrementos de gravamen que también en este Impuesto –al igual que ocurre en el IBI–, se producían como consecuencia de haber efectuado en el municipio un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Tanto en el IBI como en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, que toma como base el valor catastral, se producían incrementos extraordinariamente llamativos. Para vencer la indudable resistencia vecinal al incremento del gravamen, el Ayuntamiento podía atemperar los efectos de tal subida, por medio de la dilución de los efectos en un período de tiempo de cinco años.

Sin embargo, esta finalidad se ha orillado con la delicada situación en que se encuentran las arcas municipales o quizá pensando que los procedimientos de valoración colectiva producirán unos aumentos de valor que sean discretos, cuando no inexistentes, por lo que se ha eliminado ese carácter obligatorio de la reducción.

De ahí que se ha regulado para que los Ayuntamientos la apliquen sólo

cuando así lo decidan, lo que será difícil, cuando no imposible, por la deficitaria situación en que se encuentran la mayoría de ellos.

En su lugar, el precepto -art. 107.3 TRLHL-, tras reconocer la facultad a los Ayuntamientos de establecer dicha reducción, ha adecuado sus principales características a ese carácter potestativo, concretándola de la siguiente forma:

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

c) La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

Por lo demás, se mantienen las mismas cautelas que se establecían cuando tenía carácter obligatorio, ya que se declara que *no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes* -como debería ocurrir en la actualidad en no pocos casos como consecuencia del proceso de pérdida de valor que están experimentando los inmuebles-, y habrá de cumplirse que *«el valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva»*.

6. DETERMINACIÓN DEL INCREMENTO DE VALOR: APLICACIÓN DE LOS COEFICIENTES

El legislador ha procedido a objetivar la determinación del incremento de valor por medio de la aplicación de unos coeficientes sobre el valor del bien en el momento de la transmisión, que, además, pueden ser modulados por la autonomía municipal expresada en la correspondiente Ordenanza fiscal. Así, dicho incremento de valor será un porcentaje a aplicar sobre el valor catastral, tanto mayor cuanto más tiempo haya permanecido el bien en el patrimonio del transmitente.

«Esta forma de proceder, sin embargo, ha provocado críticas absolutamente fundadas y razonables, señaladas por algunos Tribunales(46), teniendo en cuenta que el porcentaje de incremento se aplica directamente sobre el valor catastral del bien en el momento del devengo. Habría sido quizá más adecuado considerar, como realmente es, que la plusvalía ya está incluida en el valor catastral que tiene el bien en el momento del devengo y haberla calculado con la correspondiente operación matemática que hubiera permitido reflejarlo(47)».

(46) La sentencia pionera ha sido la del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Cuenca, de 21 de septiembre de 2010, que ha sido confirmada por la sentencia de 17 de abril de 2012, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, al estimarse la actividad pericial efectuada.

(47) Dicha operación matemática sería la siguiente:

$P = \text{Valor final} \times n^{\circ} \text{ años} \times \text{coefic.} / n^{\circ} \text{ años} \times \text{coefic.}$

P: Plusvalía gravable.

Valor final: es el valor catastral en el momento de devengo.

n° años: es el tiempo en años que ha estado el bien en el patrimonio del contribuyente.

Coefic.: son los porcentajes de incremento de valor.

Así pues, el incremento del valor imponible se determinará aplicando al período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor, expresado en años completos —sin que puedan considerarse las fracciones—, un porcentaje anual cuya cuantía podrá rebajarse por los Ayuntamientos en las correspondientes Ordenanzas. Dicho porcentaje será:

- el 3,7 para un período de uno a cinco años.
- el 3,5 para un período de hasta diez años.
- el 3,2 para un período de hasta quince años.
- el 3 para un período de hasta veinte años.

Lo que significa, por ejemplo, que el porcentaje máximo que pueden verse obligados a pagar los sujetos pasivos en una transmisión que se haya puesto de manifiesto en un período de 20 años, será del 60 por 100 (20 años $\times$ 3 %) del valor catastral que tenga el bien en el momento del devengo.

Por último, la norma que establece estos límites —art. 107.4 TRLHL— habilita a las Leyes de Presupuestos para que, si lo estiman procedente, procedan a su modificación.

V. DEUDA TRIBUTARIA: TIPOS DE GRAVAMEN Y CUOTAS TRIBUTARIAS

La cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que fije la Ordenanza municipal correspondiente, cuyo análisis realizamos a continuación.

1. LOS TIPOS DE GRAVAMEN Y LA CUOTA ÍNTEGRA

El tipo de gravamen es el coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra (art. 55.1 LGT); representando, en última instancia, la parte de la base o riqueza gravada que corresponde a la Administración municipal.

La regulación del tipo de gravamen que establece el TRLHL reserva un ámbito de decisión a la autonomía municipal, representando, sin duda, uno de los elementos donde con mayor claridad el legislador ha depositado su confianza en el respeto de dicho principio. De ahí que se haya incluido no sólo una libertad de configuración del tipo de gravamen dentro de los límites que establece el legislador estatal —art. 108 TRLHL—, sino también una facultad que se otorga a las entidades locales de decidir si establecen una bonificación específica. Eso sí, dicha bonificación ha de estar prevista para las adquisiciones *mortis causa* a favor de determinados familiares que suceden al causante, en línea, sin duda, con las que en relación con las que las Comunidades Autónomas establecen para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Respecto a la fijación del tipo de gravamen, la normativa estatal únicamente impone un límite: su importe no podrá exceder del 30 por 100.

Será pues la Ordenanza municipal la que regulará exactamente cuál es, siempre que esté por debajo de ese límite. Es más, se reconoce que el tipo de gravamen no debe ser necesariamente único, sino que podrá establecerse uno diferente para cada uno de los cuatro períodos de cinco años en que se puede dividir el período de generación del incremento de valor –art. 107.4 TRLHL–.

2. LA CUOTA LÍQUIDA. LA BONIFICACIÓN POTESTATIVA PARA ADQUISICIONES MORTIS CAUSA

La cuota líquida, definida también en el Impuesto –art. 108.3 TRLHL– es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra la bonificación potestativa, prevista para los familiares más próximos del causante. Será precisamente este carácter potestativo de la bonificación, que remite a la autonomía municipal la decisión de establecer y aplicar la bonificación, lo que determinará que la cuota íntegra y la líquida puedan diferir, pues si la Corporación no decidiese establecerla ambas cuotas serían, necesariamente, idénticas.

La normativa estatal configura los límites entre los cuales puede regularse la citada bonificación, de manera que se remite a la autonomía local, tanto la decisión de aplicarla en el Impuesto que, en su caso, exija la Corporación, como también la cuantía exacta e incluso el ámbito subjetivo y objetivo para su aplicación. La única restricción que establece la normativa tiene que ver con su fundamento. Y es que sólo podrán bonificarse las transmisiones de terrenos y la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes –art. 108.4 TRLHL–. Ningún otro adquirente distinto de aquellos a los que se refiere la norma podrá beneficiarse de la citada bonificación. Tampoco parece posible que, una vez tomada la decisión de bonificar estas adquisiciones, pudiera reducirse el número de beneficiarios, reduciéndolo respecto al que se establece en la misma norma, dejando fuera, por ejemplo, a algún tipo de causahabientes o restringiendo, por ejemplo, a determinados sujetos en función de la edad.

«La sentencia del TSJ de Castilla y León (Sede Valladolid), de 25 de septiembre de 2008, rec. 1667/2008 (JUR 2009, 94439), lo considera expresamente: «la bonificación pergeñada en el art. 108.4 del TRLRHL 2004 es potestativa, o lo que es lo mismo de ejercicio discrecional en el ámbito de su potestad tributaria derivada. No en vano utiliza el verbo en tiempo condicional "4. Las ordenanzas fiscales podrán regular...". Así las cosas, el último punto de análisis pasa por verificar si la modificación, disminución o restricción cuantitativa o cualitativa de esa potestativa bonificación es acorde al principio de reserva de ley, o lo que es lo mismo, si la autonomía tributaria de todo ente local implica que o se establece la bonificación por no se establece sin que pueda modificarse.

Y, respecto de esta cuestión, la posición de este Tribunal se resume en que resulta constitucional y legalmente válido que un ente local establezca la bonificación legalmente fijada en el art. 108 citado, ya sea asumiendo íntegramente el contenido del mismo o modificándolo, en el sentido de restringirlo.

La STSJ Galicia Sala de lo Contencioso-Administrativo, sec. 3.ª de 12 de abril de 2002, n.º 412/2002, rec. 7314/2001 anulaba una ordenanza que, había

establecido múltiples requisitos para acceder a la bonificación (que los terrenos constituyan la residencia habitual del causante, que los sujetos pasivos del impuesto sean descendientes en primer grado o cónyuge del causante, que los sujetos pasivos no sean titulares de otros bienes inmuebles en el momento del devengo del impuesto de un valor catastral superior a 25.000.000 ptas. etc.) porque entendía que a un ente local no se le permite que restrinja tanto en un ámbito subjetivo como objetivo un tributo pues en este caso la restricción percutiría en elementos esenciales y básicos de su régimen, respecto del cual solo por ley estatal pueden acordarse tales restricciones.

Como conclusión, esta Sala entiende, en consonancia con lo establecido por la STC Pleno, de 16 diciembre 1999, n.º 233/1999, rec. 572/1989, BOE 17/111. 2000, de 20 enero 2000 que es el ámbito que la Ley Estatal atribuye a la potestad de ordenanza es desde luego mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal. Y que los límites de los tributos propios de los municipios derivados de la reserva de ley suponen que no puede extenderse hasta un punto en que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial ni tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (art. 133), pero que si la propia norma habilita para establecer o no una bonificación, con mayor razón podrán establecerla pero reduciendo su ámbito, sea subjetivo u objetivo. Piénsese que incluso se les ha reconocido la potestad de establecimiento de tasas, con mayor razón podrían modificar bonificaciones cuya existencia está habilitada potestativamente por Ley.

Por lo demás, el resto de aspectos de la bonificación, sustantivos o no, habrán de regularse en la misma Ordenanza municipal según corresponde a ese carácter potestativo.

VI. DEVENGO Y PRESCRIPCIÓN

Como corresponde a la naturaleza de un impuesto instantáneo y con la finalidad de identificar el preciso instante en que debe entenderse realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria, la normativa diferencia entre los supuestos en que hay transmisión de la titularidad dominical y aquellos en que lo que se produce es la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo de dominio.

La importancia de fijar el instante relevante del nacimiento de la obligación tributaria no se agota únicamente en él, sino que, de rechazo, condiciona el comienzo del período voluntario para atender el cumplimiento de las declaraciones-liquidaciones y con él, una vez finalizado, el inicio del período de prescripción, pues tanto pronto como finaliza ese período en que hay que declarar o liquidar comienza a computarse el plazo de prescripción de la acción administrativa para determinar la deuda tributaria.

1. TRANSMISIÓN DE LA TITULARIDAD DOMINICAL DE LOS TERRENOS

En el caso de transmisión de la titularidad dominical de los terrenos, el devengo se producirá en la fecha en que tenga lugar dicha transmisión -art. 109.1.a) TRLHLH-. Lo que, a su vez, dependerá de que dicha transmisión

se produzca a título oneroso o gratuito, o bien inter vivos o por causa de muerte. Todo ello exige determinar cuándo debe entenderse que dicha transmisión del dominio se ha producido, circunstancia que, en última instancia dependerá de la naturaleza y contenido de los negocios jurídicos según regulan las disposiciones del Derecho civil en muchos casos.

A. Compraventa

La compraventa es un negocio jurídico bilateral que, si bien exige forma escrita, no precisa escritura pública. Y teniendo en cuenta que nuestro Derecho no condiciona el perfeccionamiento del contrato de compraventa a que se realice en una escritura pública, debe analizarse en qué medida la celebración de un contrato privado que tenga por objeto la transmisión de un inmueble produce y en qué medida el devengo del tributo.

El devengo dependerá de la perfección del contrato y ésta, a su vez, de la concurrencia de título y modo o entrega. Sin tradición, no se perfeccionará el contrato entre las partes ni se devengará el impuesto, tanto si se realiza en documento público como si se hace en documento privado. Como afirma el Tribunal Supremo,

«para que el contrato de compraventa inmobiliaria, de naturaleza consensual, genere, en el devenir de su plena consumación, la transmisión de la propiedad de lo vendido (y, con ella, el devengo del Impuesto aquí controvertido), se requiere la plasmación de un mecanismo instrumental complementario (coetáneo o sucesivo) de "tradición", nuestro ordenamiento jurídico exige, con base en los artículos 609, 1.095 y 1.462 del CC, que, además del negocio jurídico, contrato o "título" en que se materialice el acuerdo de voluntades de vender y comprar (cuya inicial libertad de forma viene modulada, a los efectos de la gestión del Impuesto de autos, según se ha razonado, por la exigencia de que tal acuerdo aparezca expresado en un documento debidamente autenticado, sea público o privado), concorra la tradición, "*traditio*" o "modo", o sea, la "puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador", en cualquiera de las modalidades previstas en los artículos 1.462 a 1.464 del citado Código.» (STS 15 de enero de 2002, rec. n.º 6537/1996 [RJ 2002, 859])

Se revela como elemento fundamental del perfeccionamiento de la compraventa que conlleva el devengo, el momento en que el comprador ha recibido el bien y se ha comportado como auténtico propietario. Lo realmente trascendental para entender que se ha devengado la obligación tributaria no es tanto la celebración del contrato en sí, por cuanto este existe desde que existe acuerdo entre la cosa y el precio a recibir, sino el conocimiento del momento en el cual se entregó el inmueble transmitido, pues la compraventa precisaba la entrega.

Como afirma la STSJ de la Rioja, de 7 de julio de 2003, rec. n.º 25/2003 (JUR 2003, 241191), interpretando la jurisprudencia al respecto, que: «señala el Alto Tribunal que, aun cuando no esté constatado que el comprador entrase en posesión del bien al tiempo de suscribirse el documento privado, puede acreditarse directa o indirectamente que la transmisión se produjo no cuando se formalizó la escritura pública, sino cuando el adquirente realizó actos relevantes propios, ya de su cualidad de dominio del suelo y determi-

nantes, con plena evidencia *erga omnes*, de la consumación de la *traditio* bien adquirido.»

Si se acredita que efectivamente ha recibido el inmueble y, por tanto, que se ha perfeccionado la compraventa, la Administración no tendrá más remedio que entender que se ha devengado el impuesto y, correlativamente con ello, también que ha comenzado a correr el plazo de prescripción. Pero si no se acredita la fecha en que se ha producido la entrega o *traditio*, la que conste en el documento privado no puede tener ningún valor, salvo el que le reconozca el ordenamiento según se establece en el 1227 CC. En ese caso, cuando el documento se haya elevado a público, será la fecha de tal elevación la que habrá de tomar en cuenta para el devengo y prescripción, pues la carga de probar corresponde a quien pretende (Sentencia del TSJ Canarias, de 23 de julio de 2003, rec. 232/1997).

Ahora bien, una cuestión es acreditar que uno ha recibido el bien y otra muy distinta es dar como válida la fecha de figura en el contrato privado como fecha de entrega del bien. Y al respecto, hay que aludir a la eficacia que, frente a terceros -y no puede olvidarse que la Administración, en relación con la exigencia de un tributo lo es-, puede tener la celebración de un documento privado de compraventa. Problema que viene parcialmente resuelto por el art. 1227 del CC, en cuanto, prescindiendo de la fecha que se consigna en el documento privado, regula la eficacia *erga omnes* de ese tipo de documento atendiendo a otros hitos temporales diferentes de la fecha que se halla consignada en él.

La norma establece que «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio».

Tres son las circunstancias a partir de las cuales se entiende que la fecha es oponible frente a terceros, porque existe ya una certeza de su existencia. Dichas circunstancias determinan, desde el mismo momento en que se producen, que puedan oponerse frente a terceros y, por ende, frente a la Administración.

La incorporación del documento privado a un registro público o su exhibición ante un funcionario público por razón de su cargo implica, además de la fijación de una fecha determinada de su existencia, la desaparición del carácter reservado del contrato. Por ello, tanto en un caso -cuando se incorpora a un Registro- como cuando cualquier funcionario por razón de su cargo ha accedido a su contenido y existencia, se puede esgrimir frente a terceros y también frente a la Administración. A partir de esos momentos comenzará a computarse el plazo de prescripción.

Es ilustrativa la sentencia del TSJ de Andalucía (Sede Granada), de 28 de julio de 2003, rec. n.º 2746/1997 (JUR 2003, 241904), en cuanto considera que presentar ante un funcionario por razón de su cargo un documento privado es, por ejemplo, hacerlo ante un funcionario de la Administración Catastral(48).

(48) Criterio que se comparte en los Tribunales, al amparo de la misma jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, la sentencia del TSJ de Madrid, de 3 de noviembre de 2001, rec. n.º 2706/1997 (JT 2002; 1022), ha venido a destacar la correcta interpretación de este

Expresamente se afirma en la sentencia que: «Es cierto que quienes prestan sus servicios para el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria no son funcionarios asimilables a los que lo hacen para la Administración municipal que liquida el tributo, pero ello no evita que, según afirma el actor, estemos ante el caso de un documento privado que se ha presentado ante funcionario público en razón a su empleo, el que se encuentra al frente de la oficina competente del Catastro».(49)

En el caso de que falleciera cualquier persona de los que lo suscribieron, también existe una certeza sobre la fecha de su celebración, ya que nunca después de que hubiera tenido lugar el óbito podría producirse tal suscripción o firma. De ahí que, aunque el documento no hubiera debido tener una difusión determinada, la fecha de la muerte es un dato cierto que no puede ser desmentido. También en esos casos se admite que en el momento de la muerte se produciría el devengo del Impuesto así como el inicio del cómputo el plazo de prescripción(50). En este último caso, lógicamente, una vez finalizado el plazo voluntario para presentar la oportuna declaración.

precepto que se contiene en el 1227 CC, señalándose lo siguiente: «criterio interpretativo amplio y extensivo, por lo que a la entrega del documento a un funcionario público por razón de su oficio se refiere, por medio de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, Sección 2.ª, de 10 de octubre de 2000, dictada en recurso de casación en interés de ley. Dicha sentencia establece que a estos efectos lo que realmente importa es determinar la verdadera fecha erga omnes del contrato o documento privado de compraventa, para así concretar cuándo se ha producido la transmisión de la posesión y la adquisición de la propiedad del inmueble objeto de la compraventa, y determinar el momento del devengo del Impuesto, y tal fecha tuvo lugar cuando el documento privado fue entregado a un funcionario público por razón de su oficio, prescindiendo del nivel o carácter, central, autonómico o local de la estructura administrativa en que dicho funcionario esté integrado y ello es así porque el citado artículo 1227 del CC no hace la distinción comentada porque lo que pretende, exclusivamente, es dar carta de naturaleza a la fecha del contrato privado a partir de un momento que goce de verosimilitud con ocasión de la intervención de un organismo público, cualquiera que éste sea, que dé fe, con su presencia, de que tal documento ha sido firmado o suscrito con anterioridad al hecho *ex post facto* que determina la fuerza *erga omnes* de su realidad y de la fecha inicial de su perfección y extensión, como consecuencia de dichos criterios, la sentencia establece, de manera concreta, que a efectos prescriptivos, la entrega de un documento privado a un funcionario por razón de su rango, sin distinguir la naturaleza estatal, autonómica o local del mismo, determina que sea la fecha de dicha entrega la que deba tenerse en cuenta como *dies a quo* del plazo de prescripción». Véase también la sentencia del TSJ de Canarias (Sede en Santa Cruz de Tenerife), de 22 de octubre de 2003, rec. 2/2003 (JUR 2004, 31201), en idéntico sentido.

(49) Similar a este caso se encuentra también el que analiza la sentencia del TSJ de Madrid, de 27 de septiembre de 2002, rec. 2043/1998 (JUR 2003, 153056), y la de 10 de octubre de 2002, del mismo Tribunal, rec. 1068/1998 (JUR 2003, 161852), por la que aunque se aprecia que el documento privado de compraventa se celebró en 1986 y su elevación a escritura pública tuvo lugar en 1995, lo cierto es que el Ayuntamiento giraba la Contribución Territorial Urbana al adquirente desde el año 1986, con lo que difícilmente puede retrasarse a un momento posterior a esa fecha el devengo y, con él, el inicio del plazo de prescripción.

(50) La sentencia del TS de 30 de noviembre de 2000, rec. 2317/1995 (RJ 2000, 9485), ya lo había señalado: «si en el propio documento privado no se ha expresado clara o implícitamente que se haya dado traslado de la posesión de la parcela vendida al comprador y no existe tampoco, en el expediente administrativo ni en los autos de instancia, ninguna otra prueba que acredite la *traditio* de la misma al comprador, se ha de concluir que, aun cuando la fecha del título privado deba contarse, respecto de terceros, desde el día del fallecimiento de uno de los intervinientes, sin embargo el "modo" o traslación del terreno y con él, el devengo del impuesto, no puede entenderse producido hasta que, por

Expresamente lo reconoce la sentencia del TSJ de Madrid, de 11 de marzo de 2002, rec. 699/1997 (JT 2002, 1556): «la falta de acceso de tal documento privado a un registro público y el hecho de que jamás se entregara a un funcionario público por razón de su oficio permitirían al Ayuntamiento de Madrid, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1227 del CC, no tener por cierta la fecha del documento privado de 6 de octubre de 1971 sino desde el momento que tuvo conocimiento de aquél tras el otorgamiento de la escritura pública de 3 de febrero de 1992 y la subsiguiente declaración que ante tal Ayuntamiento realizó el adquirente, pues así lo dispone el precepto mentado respecto de terceros, entre los que sin duda se halla esa Administración Local; no obstante, ocurre que uno de los vendedores, don M... V... P..., falleció el día 20 de diciembre de 1984, y que la concurrencia de tal circunstancia, consumada antes la compraventa por la concurrencia del título y el modo, determina inexorablemente que a partir de entonces la fecha del documento privado gozase ya de eficacia respecto de terceros, y por tanto también respecto del Ayuntamiento, de acuerdo a lo que al respecto dispone el artículo 1227 del CC, de modo que es a partir de entonces cuando comienza a correr el plazo de prescripción de cinco años de que la Administración disponía para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, de acuerdo al artículo 64 a) de la Ley General Tributaria (LGT), y como ese plazo no se interrumpió en ningún momento, conforme al artículo 65 de la LGT, es llano que la acción para determinar la deuda tributaria prescribió para el Ayuntamiento de Madrid cinco años después de esa fecha, esto es, el día 20 de octubre de 1989, y como la liquidación y su notificación se hizo mucho después, es claro que entonces ya no era posible».

Abona la postura que acaba de exponerse numerosa jurisprudencia del TS, de la que puede servir de ejemplo, por tratar un caso idéntico a éste, la Sentencia de la Sección 2.ª de la Sala Tercera de fecha 14 de octubre de 1996, dictada en el recurso número 3757/1992, por todo lo cual procede la íntegra estimación del presente recurso».

B. Nulidad, resolución o rescisión del contrato. Los contratos sometidos a condición

La normativa también regula, al estilo de lo que ocurre con otros tributos del ordenamiento, las consecuencias tributarias derivadas de la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno. Eso sí, siguiendo también lo establecido en otros impuestos, también aquí, en relación con el IMIVT lo hace introduciendo unas cautelas y garantías para evitar que sean las partes del negocio, quienes simplemente con su voluntad, puedan provocar la devolución del Impuesto. Con dichas cautelas se evitaría, por ejemplo, que las partes esgrimieran haber incurrido en un error respecto del objeto, consentimiento y causa (art. 1261 del CC), defendiendo la invalidez del contrato y la correlativa devolución.

Expresamente la normativa -art. 109.2 TRLHL- establece que «Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión de un derecho real sobre el mismo, el Impuesto no devolvió, sino que se liquidará, en su caso, sobre el valor de la transmisión, en el momento de la transmisión, por el medio de la escritura pública, se ha materializado la entrega simbólica o instrumental de la parcela».

del derecho real de goce sobre aquel, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código Civil. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.*

La resolución contractual de mutuo acuerdo entre las partes no produce desde luego el derecho a la devolución del Impuesto, ni siquiera cuando se hubiera podido realizar en escritura pública. Así lo subraya el mismo Tribunal Supremo, en sentencia de 23 de enero de 2004, rec. 25/2003 (RJ 2005, 3012), quien se remite a los preceptos que representan una tradición en nuestro ordenamiento jurídico. Preceptos en los que se concluye, precisamente, que la resolución de mutuo acuerdo nunca producirá como efecto el derecho a la devolución del Impuesto(51). Expresamente, dicha sentencia

(51) La STS de 23 de enero de 2004, rec. 25/2003 (RJ 2005, 3012), afirma que «Primera. En los Impuestos cuyo hecho imponible son los actos y negocios jurídicos, como acontece con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), o que no siendo estrictamente el hecho imponible, éste se produce por medio de actos, contratos y otros negocios jurídicos, como acontece en el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, y sucede en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y en especial en el IMIVT, porque el incremento del valor o plusvalía, que es ciertamente el hecho imponible, éste se "realiza" mediante transmisión a título oneroso o a título lucrativo, en todos estos Impuestos, su normativa ha tenido siempre presente la eventualidad de su ineficacia o de su invalidez posterior.

Así, por ejemplo, sin remontarnos más allá, el artículo 57 del Reglamento de 20 de abril de 1911 del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes ya dispuso: "Cuando se declare judicial o administrativamente, por resolución firme o se reconozca haber tenido lugar la nulidad o rescisión de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuenta del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años, a contar desde que la resolución o el reconocimiento quedó firme", añadiendo que "si la rescisión se verifica voluntariamente, por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto también a tributación".

Estas normas se reprodujeron en los sucesivos textos legales y reglamentarios reguladores del Impuesto sobre Derechos Reales y sobre Transmisión de Bienes, y así en el Reglamento de este Impuesto aprobado por Decreto de 7 de noviembre de 1947 se reprodujo en su artículo 58 el mismo texto que el del artículo 5; que hemos transcrito, con la sola diferencia de que añadía a las causas de nulidad y rescisión, la de resolución, pero mantuvo las mismas cautelas de su declaración o reconocimiento judicial o administrativo por resolución firme, y también que si el acto o contrato quedase sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, se consideraría un acto nuevo sujeto a tributación.

El Decreto de 25 de enero de 1946 que desarrolló la Ley de Bases de 17 de julio de 1945, en la parte relativa a la Hacienda Local, contempló por primera vez, y a efectos del Arbitrio de Plusvalía, en su artículo 512, apartado 2, que "si se anulara o rescindiera el acto o contrato en cuya virtud se hiciese la traslación de dominio que diera origen a la obligación de contribuir, el Ayuntamiento estará obligado a devolver el importe del arbitrio acordado, pero no los intereses correspondientes al tiempo transcurrido desde que la exacción se verificara".

Posteriormente, el Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 17 de julio de 1945, aprobado por Decreto de 16 de diciembre de 1950, y el Texto refundido aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955 reprodujeron el precepto.

afirma que «Es claro que los apartados 2 y 3 del artículo 110 referido, tratan de evitar el fraude que se produciría, si las partes contratantes pudieran alegar simplemente, con el fin de obtener la devolución del Impuesto, que el acto o contrato ha incurrido en algún vicio de invalidez o de ineficacia, por ello el precepto exige, de una parte, que la nulidad, rescisión o resolución sea declarada por sentencia judicial o resolución administrativa firme, como cautela y prevención de conductas elusivas y, de otra parte, considerando que si el contrato quedase sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes no sólo no procederá la devolución del Impuesto, sino que se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación, e incluso precisa que la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda se estimará como mutuo acuerdo(52).»

En todo caso, según dispone la normativa, si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

Por último, también en relación con el devengo del tributo, se respetan los efectos jurídicos que producen las condiciones en la perfección de los contratos. Por ello, se establece -art. 106.4 TRLHL- que «En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resoluto-

Fue el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, que desarrolló las disposiciones de la Ley 41/1975, de Bases del Estatuto del Régimen Local, relativas a ingresos de las Corporaciones Locales y se dictaron normas provisionales para su aplicación, cuyo proyecto fue preparado por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda a la que se le había atribuido con todo acierto las competencias sobre Hacienda Local, en su parte de ingresos, manteniendo la Dirección General de Presupuestos las relativas a las demás competencias (presupuestos, etc.), insistimos, este Real Decreto transpuso las normas del ITP y AJD sobre la materia que estamos analizando, y así dispuso en su artículo 95.2 que "cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato (...)" y "3. Si el contrato quedase sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la deducción del Impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación (...)"

El precepto pasó al Real Decreto 781/1986, de 18 de abril y posteriormente al artículo 110 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, aplicable al caso de autos, y cuyo texto es como sigue:

"2. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre el mismo, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del CC. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna."

(52) Argumentación que se ha seguido por otras sentencias, entre las que destacan, por ejemplo, la STSJ de la Rioja, de 9 de febrero de 2009, rec. 231/2008 (JUR 2009, 191617).

ria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.»

C. Promesa de compra

Hay supuestos en los que, de acuerdo con el Derecho común, no se produce la transmisión patrimonial por mucho que aparentemente pueda ocurrir lo contrario. Es el caso de las promesas de venta, como consideró, por ejemplo, la sentencia de 25 de enero de 2002, rec. 457/1997, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (JUR 2003, 118708) (Sede de Málaga):

«Podría entenderse que el contrato que se perfecciona en 1982 por los contratantes en documento privado no era un contrato de compraventa sino un contrato de adjudicación de vivienda de VPO con promesa de venta. A este respecto el artículo 1.451.1 del CC determina que "la promesa de vender o comprar, habiendo conformidad en la cosa y en el precio dará derecho a los contratantes para reclamar recíprocamente el cumplimiento del contrato". Por tanto, el contrato suscrito en documento privado en 1982 no sería una compraventa, un contrato traslativo de dominio, sino que se referiría a una futura venta que se produciría en el caso de que el promisorio o adjudicatario abonase puntualmente los plazos mensuales que al efecto se establecieron. Pero aunque se admitiera que se trataba de una compraventa con precio aplazado o con condición suspensiva —tesis nada desdeñable por la inequívoca existencia de acuerdo en la cosa y en el precio, el acuerdo de otorgarse escritura pública posterior una vez satisfechos los plazos aplazados y la propia entrega física del inmueble, por lo que la escritura posterior parece referirse no a otro contrato de compraventa sino al mismo acordado que llega a perfeccionarse en el momento en que el precio es plenamente abonado por voluntad de las partes lo que no desvirtúa la naturaleza fundamental del contrato, teniendo perfecto amparo en el art. 1255 del CC que consagra el principio de autonomía de la voluntad en materia contractual— no podría admitirse por la Sala la interpretación de la actora puesto que el hecho impositivo viene originado por la transmisión del dominio de la finca, dejando de pertenecer al patrimonio del transmitente y entrando en el del adquirente por lo que será esa transmisión y no otro hecho físico o jurídico el que determine el cierre del período impositivo. Dicho momento sería el del abono total del precio de compra de acuerdo con lo pactado en la estipulación VIII del contrato privado, en este caso, en el mes de agosto del año 1989 en lo que está conforme la actora, por lo que según la misma la liquidación girada en diciembre de 1994 estaría prescrita por el transcurso del plazo de los cinco años establecido en el artículo 64 de la LGT y siguiendo esta misma tesis lo estaría si no fuera porque el propio recurrente presentó autoliquidación del impuesto ante el Ayuntamiento de Málaga, en el año 1992 (expte. n.º 1992/8437) lo que vino a interrumpir la prescripción por aplicación del artículo 66.1 c) de la misma Ley citada (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) razón por la cual la Sala no va a estimar el presente recurso».

D. Subasta pública

Identificar el momento en el cual puede entenderse consumada la transmisión es particularmente problemática en las adjudicaciones de inmuebles que se producen en subasta pública, dado que la adquisición y la correspon-

diente inscripción son el resultado de un proceso complejo que incluye distintos momentos relevantes.

Y es que a efectos de situar el devengo del Impuesto en los casos de remate, no puede desconocerse que existen dos momentos distintos, de particular importancia, a los que puede asociarse el nacimiento de la obligación tributaria. Uno, que es el primero que se produce en el tiempo y que es exponente de la finalización de la intervención judicial del proceso de subasta, es la fecha en que se dicta el Auto de remate donde se refleja el día en que se celebró la subasta y se adjudicó el inmueble. El segundo, es el momento en que se otorga escritura pública, para poder inscribir la adquisición del inmueble a favor de quien resultó adjudicatario en aquella subasta judicial.

Todo ello, además, teniendo en cuenta que la misma jurisprudencia ha experimentado un auténtico cambio respecto a la trascendencia civil de cada uno de dichos actos. De dicha evolución da cuenta el mismo Tribunal Supremo en la sentencia de 6 de septiembre de 2001, rec: 4412/1996 (RJ 2001, 8268), al criticar la posición de la recurrente que se presentaba de esta forma:

«La entidad recurrente argumentó que: "Nuestro Código Civil, entiende transmitido el dominio mediante la 'traditio ficta' o entrega o puesta a disposición de la cosa, 'traditio', que esta parte entiende se produjo en el caso que nos ocupa, en el año 1990 (otorgamiento de la escritura pública) o en 1991 (puesta en posesión judicial del inmueble), y en tal sentido citábamos en el recurso contencioso-administrativo, como jurisprudencia del Tribunal Supremo aplicable, entre otras las siguientes Sentencias: STS, Sala 3.ª, de 22 de octubre de 1982; STS, Sala 3.ª, de 28 de octubre de 1982; STS, Sala 1.ª de 23 de septiembre de 1982; STS, Sala 3.ª de 28 de octubre de 1982; STS, Sala 1.ª, de 8 de julio de 1983; STS de 3 de octubre de 1986. Todas estas sentencias que citábamos y transcribíamos en parte en el recurso contencioso-administrativo, avalan que la fecha del devengo del Impuesto, en el caso que nos ocupa, es la de 22 de mayo de 1990, cuando se otorga la escritura pública de compraventa y ésta se consuma mediante la 'traditio', y todo ello en virtud de la teoría del título y el modo que rige en nuestro derecho, que requiere: un título (contrato de compraventa con finalidad traslativa), seguido del modo (tradición o entrega de la cosa)".».

La Sala rechazó este único motivo casacional, porque la Sala Tercera defiende la doctrina procesalista en Sentencias posteriores a las citadas, concretamente, entre otras, la de 21 de julio de 1995 (rec. de apelación n.º 11.384/1990 [RJ 1995, 6055]), cuyos razonamientos confirma al resultar de aplicación:

«Para dilucidar esta controversia es preciso remitirnos a la doctrina de esta Sala recogida en la Sentencia de 10 febrero 1992 sobre un supuesto similar. Decíamos allí que respecto al hito final del período impositivo, debe estimarse como correcto y válido el criterio sustentado por la parte apelante y entender que, en contra de lo patrocinado por el Ayuntamiento exaccionante y por la sentencia de instancia, la transmisión del dominio del terreno y el devengo del Impuesto aquí controvertido se produjeron en la fecha de la adjudicación inmobiliaria en la subasta pública judicial, es decir, en el día 16 de marzo de 1981 y no en la fecha 12 de noviembre de 1985 en que se escrituró notarialmente dicha venta judicial.

La tesis en que se basó la Corporación exaccionante se reconduce, en sínte-

sis, a los siguientes argumentos: A) El artículo 1450 del Código Civil sólo pone de relieve el carácter consensual del contrato de compraventa, que es el título para la transmisión del dominio y que se perfecciona por el mero consentimiento del comprador y del vendedor sobre la cosa y el precio (aunque ni una ni otro se hubieren entregado), porque lo que nace de ese consentimiento no es la transmisión del derecho de propiedad de la cosa sino el conjunto de recíprocas obligaciones y derechos de ambas partes (derechos de crédito y no derechos reales, de pagar el precio y de entregar la cosa); y, B) En el caso de autos, la adjudicación del remate en subasta pública judicial sólo es el título suficiente para que el adjudicatario pueda exigir la entrega de la cosa vendida, ya que la transmisión sólo se perfecciona por la concurrencia, junto a aquél, del modo o entrega del objeto vendido al comprador, en los términos del artículo 609 del Código Civil, entrega que, tratándose de bienes inmuebles, se puede entender realizada mediante la "traditio ficta" o instrumental a que equivale el otorgamiento de la escritura pública, si de ella no resultare o se dedujere claramente lo contrario, y, como en el presente supuesto no se ha probado que la entrega de la cosa se hiciera con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública en 22 de abril de 1985, no cabe duda de que la transmisión del dominio, a falta de prueba en contrario, sólo se consumó con el otorgamiento, en los términos del artículo 1.462, párrafo segundo, del Código Civil, del documento citado.

Esta tesis que obedece a una construcción contractualista e "iusprivatista" de la enajenación forzosa judicial, en la que la actuación y consecuente resolución del juez (contenida en el acta de la subasta o plasmada en la providencia o auto aprobatorio que la complementan) queda oscurecida por el negocio traslativo y sinalagmático de la aparente compraventa posterior, no es más que la proyección o el reflejo de la teoría del título y el modo sobre los preceptos de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) que regulan la ejecución en vía de apremio y en cuyo trasfondo late el contrato de compraventa, con el consecuente perjuicio condicionado del total conjunto de dicho articulado. Esa línea interpretativa tiene su engarce en el propio contexto del grupo normativo que ordena la materia; pues efectivamente los artículos 1.482, 1.513 y 1.514 hablan de "venta" y los 1.512 y 1.515, en lugar de al rematante, se refieren al "comprador", y, por su parte, los artículos 1.459, 1.489 y 1.493 del Código Civil hacen mención a las "ventas judiciales o en pública subasta".

Ese criterio ha sido aceptado, casi tradicionalmente, por la jurisprudencia, sobre todo de la Sala Primera del Tribunal Supremo, en el sentido de que los efectos consumativos de una enajenación forzosa judicial, que nunca pueden conceder una ventaja superior a los de la venta privada, se producen cuando se otorga la escritura pública. Así, ya en Sentencias de 18 mayo 1885, 19 enero 1899, 5 enero 1899, 26 diciembre 1910 y 26 mayo 1930, y, más modernamente, en las de 20 febrero 1975, y 9 marzo 1985 (seguidas, entre otras, por las de 20 marzo 1981 y 22 octubre de 1982 de la Sala Tercera), cuya doctrina es, en resumen, la de que "el sistema de la Ley Procesal, tratándose de bienes inmuebles, impone el otorgamiento de escritura pública (artículo 1.514), condicionante de la entrega de los títulos y de la investidura de la posesión a favor del adquirente (artículo 1.515), cuando no se trata de adjudicación al propio ejecutante (artículos 1.504 y 1.505), con lo que se da a entender que tal instrumento entraña la consumación del contrato, simplemente perfeccionado en la subasta, a la que ha de seguir la liquidación de cargas, con el efecto consiguiente en el precio (artículo 1.515), antes de aquel otorgamiento, que constituye el momento final en el apremio sobre el inmueble".

Sin embargo, frente al criterio contractualista "iusprivatista" anterior, la propia Sala Primera se decanta, ya, por un enfoque "iuspublicista" y procesal de

la enajenación forzosa judicial, como se infiere de las Sentencias, entre otras, de 22 marzo 1954, 12 febrero 1985 y 22 diciembre 1986, en las que se viene a establecer que "es suficiente la presentación del testimonio del acta de remate que tuvo lugar en el procedimiento judicial de ejecución para justificar el título dominical, aunque no sea bastante para efectuar la inscripción registral, para lo que la Ley Procesal exige el consiguiente otorgamiento de escritura, que es indispensable para llevar a cabo tal inscripción pero no para acreditar la titularidad cuestionada; habida cuenta del sistema español vigente de transmisión y adquisición del dominio de bienes inmuebles (cuyo retraso en la formalización no puede perjudicar al interesado), con independencia, también, de la adquisición o traditio de la posesión que, según el artículo 438 del Código Civil, tiene lugar no sólo por la ocupación material de la cosa o derecho poseído, o por el hecho de quedar éstos sujetos a la acción de nuestra voluntad, sino también por los actos propios y formalidades legales establecidos para adquirir tal derecho».

Volviendo a la sentencia STS de 6 de septiembre de 2001, rec. 4412/1996 (RJ 2001, 8268):

«Siguiendo ese cauce interpretativo, las Salas de lo Contencioso-Administrativo y, en especial, la Tercera, precisamente en asuntos referentes al arbitrio de plusvalía, han sentado la doctrina, en Sentencias, entre otras, de 20 de junio de 1956, 24 de octubre de 1980, 16 de mayo de 1988, 2, 6 y 13 de febrero de 1989 y 15 de julio de 1991, de que "el acto de adjudicación del inmueble en subasta pública judicial es suficiente para justificar el título dominical, y con él el momento del devengo o el cierre del período impositivo del arbitrio de plusvalía, aunque no sea bastante para poder efectuar la inscripción registral, habida cuenta el sistema vigente de transmisión y adjudicación del dominio de los inmuebles, y, por tanto, la escritura pública de compraventa no dilata el efecto transmisivo hasta su fecha, porque su función no es constitutiva sino meramente de formalización o declaración de la transmisión, pues el acto judicial de adjudicación del remate constituye, a los efectos de los artículos 609 y 1.462 del Código Civil, el título o contrato, y no se ve afectado el modo por el otorgamiento posterior de la escritura pública, ya que el adquirente se encontraba con mucha antelación en la pacífica posesión y propiedad de la finca, que le había sido entregada, antes de la escritura, al tiempo de la citada adjudicación del remate".

El criterio *ius publicista* expuesto, que la Sala hace suyo, requiere, sin embargo, con el fin de armonizar con la solución arbitrada unos flecos normativos que aparentemente la contradicen, realizar una elemental explicación global y estructural, técnico-jurídica, del problema, que elimine o coordine esas apriorísticas antinomias.

Es imposible conceptuar la enajenación forzosa (sobre todo la judicial) como un contrato de compraventa en que concurre un consentimiento libre y espontáneo del sujeto transmitente y propietario del bien enajenado, pues tal falta de consentimiento; que aparece evidente en el momento de la aprobación del remate, se reitera en el instante de la supuesta tradición, instrumental o *ficta*, que la Ley Procesal exige para que se consuma la venta. Y el que la tradición, para constituir modo de adquirir, según el artículo 609 del Código Civil (CC), ha de ser voluntariamente adquirida, es un punto que, como el de que dicho consentimiento no se da o no puede darse en la enajenación forzosa, resulta absolutamente inquestionable. En los dos actos que consuman la venta en la enajenación forzosa; regulada en la LEC, la entrega de los muebles y el otorgamiento de la escritura en los inmuebles (otorgamiento que, si no lo hace el deudor, lo realizará de oficio el Juez —como ha ocurrido en el caso de autos—), falta ese carácter voluntario peculiar de la auténtica tradición, por lo que, sin

negar la necesidad de su concurrencia para que la enajenación forzosa se consolide, es obvio que no constituyen actos de disposición del deudor y que no son auténtica o propia tradición. La enajenación forzosa, y con ello la simultánea adjudicación del dominio desde la aprobación del remate, es esencialmente un acto procesal, en el que el Juez es el verdadero protagonista; las demás personas que intervienen directa o indirectamente en la formación del mismo lo hacen, de forma voluntaria o involuntaria, para que cumpla su fin, pero sin influir en su valor intrínseco, que depende exclusivamente del órgano jurisdiccional, ya que la transmisión, como hemos visto, se realiza, en la mayoría de los casos, de una forma coercitiva o coactiva, y se materializa sin contar con la voluntad del deudor o aun en contra de su voluntad.

Frente a la tesis *ius privatista*, para la que la enajenación forzosa se plasma en el acto complejo de la subasta judicial y la transmisión del dominio se opera en la fase posterior del otorgamiento de la escritura pública, mediante la *traditio ficta*, en aplicación de la teoría civil del título y el modo, la tesis procesalista que se acepta por la Sala convierte al acto judicial de la aprobación del remate (acta o resolución complementaria) en el eje central de todo el mecanismo procedimental conducente a la enajenación, de modo que el embargo, la tasación y subasta, por un lado, y el pago del precio, la liquidación o asunción de cargas y la entrega de bienes, por otro, son más bien, presupuestos o condicionantes de ese acto o resolución, que condicionan como tales, la validez o la eficacia del mismo. Si, por tanto, la enajenación forzosa no es, esencial y propiamente, una compraventa sino un acto judicial que genera los mismos efectos que aquélla, la entrega de la cosa mueble o el otorgamiento de la escritura pública no pueden constituir jurídicamente una consumación de una venta, que no existe, ni tampoco de un acto judicial, que es insusceptible de consumación en sentido estricto. Como aparentemente, la consecuencia de la concepción *iusprivatista* que formalmente late en la LEC, los efectos traslativos del dominio, que sólo pueden vincularse al acto judicial que los causa y actualiza u opera, parecen atribuirse, en el plano de su efectividad formal, al momento, posterior del pago total del precio y de la traditio de la cosa enajenada, resulta evidente que éstos "posterior" constituyen una verdadera y propia condición procesal; esta condición, de efectos análogos a los de la condición suspensiva del CC, se infiere, sobre todo del artículo 1533 de la citada LEC, pues los artículos 1509 y 1514 se limitan a describir el orden de los distintos elementos que integran el acto complejo de la enajenación forzosa —declaración de la voluntad judicial, consignación del precio, liquidación o asunción de cargas (si se trata de inmuebles) y entrega o escritura de venta de la cosa enajenada— y es el 1533 el que permite, *a sensu contrario*, fijar el momento de la transmisión, confirmatoria o formal, al disponer que la tercera de dominio sólo será admisible antes de que se consume la venta o se otorgue la escritura.

El otorgamiento de la escritura (o, en el caso del proceso judicial sumario del art. 131 Ley Hipotecaria, el auto final confirmatorio del inicial por el que se aprueba el remate), constituye, pues, con los otros elementos complementarios comentados, una condición de eficacia del estricto acto procesal de enajenación forzosa; condición que no es resolutoria, pues en tal caso, la tercera de dominio no sería admisible después del remate mismo, sino suspensiva, de naturaleza análoga a la civil de tal carácter y regulada por el artículo 1.114 del CC, con la secuela de que, en principio, la adquisición de los derechos dependerá del acontecimiento integrante de la condición (en nuestro caso, la consignación del precio y la entrega *ficta* de la cosa), pero con el resultado definitivo de que, realizados estos dos actos, se entiende que el rematante adquirió el dominio de lo adquirido desde el día del acta o resolución judicial aprobatoria del remate,

ya que los efectos de la obligación condicional de dar, una vez cumplida la condición, se retrotraen al día de la constitución de aquélla, a tenor del artículo 1.120 del Código citado. Y esto es así porque la LEC, al partir del principio civilista de que los actos de transmisión del dominio inmobiliario debían documentarse, en coordinación con lo dispuesto en la Ley Hipotecaria (actual art. 3.º de la misma), entendió, en sus artículos 1.514 y 1.533, que la enajenación forzosa judicial sólo podía llevarse a cabo por medio de tal clase de documentos, con olvido de que hay otros susceptibles de instrumentalizar válida y eficazmente los actos traslativos del dominio y de que el acta o resolución judicial aprobatoria del remate reúne, por sí sola, todos los condicionantes necesarios, por su estructura formal, por las personas intervinientes y por su contenido material, para la plasmación en ese acto jurisdiccional de los dos elementos que, en el plano *ius privatista*, integran el título y el modo de la adquisición del dominio.

En consecuencia, adquirido el dominio el día en que se celebró la subasta y se adjudicó el inmueble, es decir, el 7 de junio de 1989, el devengo o el hito final del período impositivo del Impuesto a que debe extenderse la liquidación ha de reconducirse o trasladarse a la fecha antes indicada.

E. Adquisición de terrenos por donaciones o herencias

También hay que estar a la fecha de transmisión cuando ésta se haya producido *inter vivos* o *mortis causa*, pero gratuitamente. Cuestión que, como ocurriría con las transmisiones onerosas, habrá de dilucidarse de acuerdo con las normas que regulan la perfección de los negocios y que forman parte del Derecho común.

En las transmisiones de terrenos que se producen *mortis causa*, está fuera de toda duda que es el momento del fallecimiento el que determina el devengo del impuesto, pues el art. 657 del Código Civil establece que «los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte». La dificultad de conocer este momento por parte de la Administración, unida a las maniobras de los adquirentes de retrasar las operaciones de partición más allá de la prescripción del tributo, hizo, en algún caso, que la Entidad Local pretendiera configurar dicha partición como auténtico momento que tuviera asociado el devengo, estableciéndose así en la correspondiente ordenanza fiscal aprobada por el Ayuntamiento.

Esta medida, inspirada claramente por criterios prácticos, encontraba un serio escollo en el principio de reserva de Ley que limita la potestad normativa municipal, a la vez que desconoce, entrando en contradicción frontal, la configuración que de tal elemento realiza la norma estatal. Así lo subrayó la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 21 de julio de 2009, rec. 765/2009 (JT 2009, 1215): que declara la ilegalidad de la Ordenanza del Ayuntamiento que declaró la ilegalidad de un precepto, el art. 19.b de la Ordenanza Fiscal, que establecía que «el devengo del impuesto de transmisiones *mortis causa* se tomara como fecha la de las operaciones particionales en que se haga efectiva la adjudicación».

Este Tribunal debe declarar la ilegalidad de tal precepto por ser contrario al art. 109 del RD Legislativo 2/2004, que establece que «el impuesto se devenga: a) 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», entendiendo que el devengo del impuesto que nos ocupa en caso de transmisiones

mortis causa se produce con la muerte del causante, y desde esa fecha habrá que computarlo a efectos de la liquidación del mismo, siguiendo la misma doctrina sentada por este Tribunal, en la Sentencia citada por el juez de Instancia, de 11 de enero de 2002, en la que se dijo "Constituyendo el devengo del tributo cuestionado la fecha de la transmisión mortis causa (9 septiembre 1991), en aplicación del art. 110.1.a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, puesto que el art. 989 del Código Civil retrotrae los efectos de la aceptación de la herencia al momento de la muerte de la persona causante de la misma, no cabrá duda alguna de que, cuando la Administración demandada practica en 1998 las liquidaciones cuestionadas, ya había prescrito su derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por el transcurso de cinco años desde la fecha del devengo, tal como establecen los arts. 64.a) y 65 de la Ley General Tributaria", sino también siguiendo la doctrina del TS sentada, entre otras, en la Sentencia de 30 de septiembre de 1996, donde estableció "Sobre cuál sea el día del devengo también resulta de aplicación la doctrina de la sentencia de 22 de enero de 1993, según la cual dicho devengo se produce a partir de la fecha de transmisión del terreno sujeto, que cuando tiene lugar por muerte coincide con la fecha del fallecimiento del causante". Esta misma doctrina es la recogida en numerosas y reiteradas sentencias de la Sección Segunda de esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. Entre ellas, la de 7 de octubre de 1995, recaída en el recurso n.º 11667/90 y también referente a la liquidación del Impuesto Municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, dice en su fundamento de derecho tercero: "la fecha del devengo de las transmisiones dominicales inmobiliarias por herencia o sucesión abintestato tiene lugar el día del fallecimiento del causante transmitente, no cuando se formaliza la protocolización de las operaciones particionales del caudal hereditario". Idéntica doctrina luce en la sentencia de la misma Sala y Sección Segunda, de fecha 5 de junio de 1993, recaída en el recurso n.º 2394/1989, fundamento de derecho segundo. Hay, pues, doctrina jurisprudencial exactamente coincidente con la recogida en la sentencia aquí impugnada y por tanto discrepante de la propuesta por el Ayuntamiento recurrente, cuya pretensión por ello mismo debe ser rechazada».

También relacionado con las sucesiones, pueden analizarse los efectos que producen los excesos de adjudicación que, manifestándose con ocasión de las operaciones particionales, tengan por objeto terrenos. Al menos si atendemos a que tienen un período de generación distinto al que se toma en consideración para liquidar la herencia. Y es que es evidente, que, en el exceso de adjudicación, sólo podrá tomarse en consideración el incremento de valor que se produzca desde la fecha del fallecimiento del causante hasta el momento en que tenga lugar la partición (53).

En las donaciones de terrenos, el devengo estará condicionado a la aceptación del donatario, pues sólo esta podrá producir el perfeccionamiento en el negocio bilateral, según exige el Código Civil, ya que la donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta (art. 618 CC).

F. Expropiación forzosa

Admitida la idoneidad de la expropiación para generar la plusvalía gra-

(53) Así lo subrayaba ya CASANA MERINO, comentando una sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de junio de 1985. *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 101.

vada, se suscita la cuestión respecto de cuándo debe considerarse producido el devengo del impuesto, debatiéndose si es el acto que aprueba el proyecto de expropiación –y que es anterior en el tiempo–, o si es el momento en que se suscribe el Acta de Ocupación de los terrenos y el pago del justiprecio, siendo este último el que debe considerarse a los efectos de considerar nacida la obligación de pagar. Y ello es así, fundamentalmente, porque hasta el momento de la ocupación y pago, parecen mantenerse incólumes la mayor parte de las facultades inherentes al dominio. Como afirman algunas sentencias, que reiteran los planteamientos que expresó la STS de 12 de junio de 1997 (entre otras, las SSTSJ de la CV, de 23 de noviembre de 2009, rec.106/1998 (JUR 2010, 118951) y 10 de diciembre de 2009, rec. 2268/1997 (JUR 2010, 117494) y la del TSJ de Castilla-La Mancha, 21 de julio de 2003 o la del STSJ de Andalucía de 13 de enero de 2003, rec. 1631/1997 (JT 2003, 348)):

«Y esto es así porque (frente a la argumentación municipal, basada en los artículos 17.2 y 36 de la Ley de Expropiación Forzosa); hasta ese momento, el de la suscripción del Acta, el particular afectado, como titular, aún, del bien expropiado, dispone de las facultades de exclusión que el dominio le confiere, pudiendo emplear, frente a la Administración, en caso de ocupación prematura, los interdictos de retener y recobrar la posesión; y, asimismo, en cuanto dueño del bien hasta que no tenga lugar el pago y la ocupación, viene obligado a mantenerlo en condiciones de seguridad y salubridad, conforme a los artículos 30.1 y 125 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 (preceptos determinantes, a sensu contrario, de que la situación de dominio no se extingue hasta que se abona el precio y se ocupa el bien).»

Incluso si una vez levantada el acta previa de ocupación del terreno y de entrega efectiva de la Administración expropiante, no se procede al pago del justiprecio en el mismo acto, difiriéndose en el tiempo, la conclusión no se ve alterada, pues «si, conforme a la citada teoría del título y el modo que inspira nuestro Derecho Civil, la propiedad no se transmite por la mera perfección del contrato si no es seguida de la entrega de la cosa (arts. 609 y 1.095), al haberse producido ambos presupuestos, mediante el acta de ocupación del terreno y la fijación del justiprecio por convenio, parece evidente que el aplazamiento del pago del mismo no desnaturaliza en absoluto el momento en que se entiende perfeccionada la transmisión de la propiedad, identificable en este caso con el levantamiento del acta de mutuo acuerdo, en fecha 18 de abril de 1990» (sentencia de 13 de enero de 2003, rec. 1631/1997, del TSJ de Andalucía (JT 2003, 348)).

2. DERECHOS REALES LIMITATIVOS DEL DOMINIO

El devengo también tiene una regulación específica para los supuestos en que se constituyan o transmitan los derechos reales limitativos de dominio. Supuestos en los que la obligación tributaria nacerá en la fecha en que tal constitución o transmisión del derecho se produzca⁽⁵⁴⁾ –art. 109.1.b) TRLHL–.

(54) Puede pensarse en la compraventa del derecho de usufructo por parte del nudo propietario, que es objeto de Informe por parte del Consell Tributari del Ajuntament de Barcelona, en la web: <http://w3.bcn.cat/fitxers/concelltributari/00572007.607.pdf>.

Obsérvese, al respecto, que fuera de los supuestos expresamente configurados como presupuesto de hecho, no hay gravamen, ni devengo(55). Así ocurre con la consolidación del dominio que se produce al extinguirse el usufructo. El Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de enero de 1999, rec. 3067/1998 (RJ. 1999, 563), dictada en casación en interés de Ley, subrayó que: «la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto»(56).

VII. GESTIÓN DEL TRIBUTO

Forman parte de la aplicación del tributo tanto la forma en que se gestiona por la Administración como el establecimiento de deberes formales y otras medidas que persiguen garantizar el conocimiento de la realización de hechos imponibles, facilitando la exigencia de su pago.

1. DECLARACIÓN, AUTOLIQUIDACIÓN E INGRESO

La gestión tributaria del tributo podrá realizarse tanto mediante el sistema de declaración como mediante el régimen de las autoliquidaciones. Elección que corresponde realizar a la Corporación regulándola en la correspondiente Ordenanza municipal. Cuando no se haya establecido como régimen de gestión el de autoliquidaciones, se establece que los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el Ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente (110.1 TRLHL). A dicha declaración habrá de acompañarse el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición (art. 110.3 TRLHL).

Esta obligación habrá de atenderse en unos plazos que no podrán modificarse por la Ordenanza municipal, al venir establecidos obligatoriamente. Así la Ley ordena que la declaración se presente en los siguientes plazos que varían en función del tipo de acto de que se trate y que se cuentan desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

(55) De la opinión contraria era CASANA MERINO, quien asimilaba a las transmisiones los supuestos de consolidación del dominio, a efectos de tributar por el Impuesto, *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, op. cit., p. 101.

(56) Otras sentencias han seguido la misma doctrina del Tribunal Supremo. Así la sentencia del TSJ de Cataluña, de 30 de enero de 2002, o algunos Informes como el n.º 63/7, del Consell Tributari de Barcelona, de 26 de septiembre de 2007.

104.º - Cuando se trate de actos *inter vivos*, el plazo será de treinta días hábiles.
105.º - Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo. No se establece al respecto ninguna posibilidad de suspender el cómputo del plazo cuando exista litigiosidad sobre la identidad de los sujetos llamados a una herencia, en juicios de testamentaría, a diferencia de lo que ocurre en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

106.º - Una vez presentada la declaración con la documentación que la acompaña, el Ayuntamiento habrá de notificar necesariamente la liquidación administrativa resultante, con indicación del plazo voluntario de pago de que disponga el obligado así como de los recursos que, contra aquella liquidación, procedan.
107.º - El período de ingreso habrá de regularse en la Ordenanza, aunque las Ordenanzas podrán remitirse a los que establece la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, en función de la primera o segunda quincena del mes en que se produzca la notificación.

El régimen de autoliquidación queda configurado como potestativo en la medida en que se reconoce la facultad que tienen los Ayuntamientos para establecerlo. Como tal sistema, el sujeto pasivo, además de declarar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, realizar las operaciones de calificación y cuantificación para determinar la deuda tributaria, tendrá la obligación de ingresar la cuota en los mismos plazos que tendría el sujeto para declarar en el sistema de declaración si le hubieran notificado la liquidación. Plazos fijados por la Ley y que no pueden ser objeto de modificación por la Ordenanza.

•Respecto de estas autoliquidaciones, existe una limitación en relación con la actividad de comprobación que puede desplegar el Ayuntamiento, ya que sólo podrá verificar si se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.

Hay casos en los que, sin embargo, el Ayuntamiento aun estableciendo con carácter general el régimen de autoliquidación para la gestión del tributo, estará obligado a seguir el régimen de declaración. Casos a los que se refiere expresamente la normativa -art. 107.2.a) TRLHL-, y que se caracterizan porque difícilmente el obligado tendría facilidad para conocer la base sobre la que calcular la cuota tributaria y le resultaría imposible autoliquidar, siendo absolutamente razonable que, en ellos, se acuda a la gestión tributaria por declaración.

Esos casos afectan a aquellas transmisiones de terrenos cuando el valor de los mismos sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia o 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.

En el primer caso se podrá dictar una liquidación provisional que posteriormente pueda modificarse por una definitiva, donde 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 no tengan valor catastral, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. Se reconoce así la posibilidad de que se demore la liquidación. El contribuyente no tendrá obligación de tributar mientras el Ayuntamiento, una vez determinado el valor catastral, no le notifique la liquidación.

«Desde esa perspectiva, se podrían exigir varias deudas tributarias. Eso sí, siempre que correspondan a periodos que no hubieran prescrito».

2.1 DEBERES FORMALES

Al margen de los que corresponden a los sujetos pasivos como tales, relacionados con la obligación principal, la aplicación del tributo se completa con la imposición de unos deberes formales a otros sujetos distintos, independientes entre sí y aun cuando pudieran llegar a recaer sobre la misma operación(57). Deberes cuyo incumplimiento podrían ser constitutivo de infracciones formales y, como tal, objeto de sanción administrativa(58).

Estos deberes se imponen distintos tipos de sujetos, en unos casos, por ser parte en el negocio que constituye el objeto del gravamen, en otros, por su intervención por su condición de fedatarios públicos.

Así, con independencia del deber que incumbe a los sujetos pasivos pero en idénticos plazos a los que establece la normativa para éstos, quedarán obligados:

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, el donante o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate, siempre que se hayan producido por negocio jurídico entre vivos.

No tendría sentido exigir el cumplimiento de la obligación de comunicar en los negocios *mortis causa*, pues el transmitente es el causante y no podría cumplir con ella.

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, el adquirente o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

(57) Precisamente por ello, el cumplimiento del deber de información respecto de una misma operación gravada por parte de alguno de los obligados, no exime a los demás, de manera que cualquiera que no atienda su obligación podrá ser sancionado. Así lo entiende la sentencia de 14 de diciembre de 2004, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, rec. n.º 52/2004 (JUR 2005, 72172); al considerar que «La Sala entiende perfectamente justificada la resolución del Ayuntamiento de Alicante dado que para nada influye la obligación de los Notarios con la propia de la actora, también obligada, y por ello el cumplimiento de las suyas por aquéllos no exime de lo propio a la demandante; en este punto la obligación de declarar la transmisión le incumbía y por ello el incumplimiento llevó como resultado la sanción impuesta».

(58) PÉREZ ROYO la consideró en relación con la LGT-1963 como infracción simple cualificada por el incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, en *Los delitos e infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pp. 353 y ss.

Se extiende al adquirente la obligación de comunicar al Ayuntamiento la celebración de una compraventa, sin llegar a convertirlo en un auténtico sustituto. Se trata de garantizar que el Ayuntamiento conozca la celebración del negocio gravado por alguna de la partes intervinientes. Bien por el vendedor, que es el sujeto pasivo, bien por el comprador que es ajeno a la relación tributaria, que en no pocas ocasiones asume contractualmente la obligación de pagar el tributo.

Y relacionada con esta función de garantizar que el Ayuntamiento tenga noticia de la celebración del negocio, se imponen deberes de información a los Notarios acerca de aquellos negocios que puedan quedar sujetos al Impuesto. Deberes que tienen como beneficiarios tanto al Ayuntamiento como a los sujetos pasivos que pueden quedar afectados por el deber de pagar la cuota tributaria.

A tal efecto, se exige a estos fedatarios públicos que remitan al Ayuntamiento respectivo, dentro de la primera quincena de cada trimestre, una relación o índice en la que se incluyan todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible de este impuesto, con excepción de los actos de última voluntad. En dicha relación o índice deberán hacer constar la referencia catastral.

También estarán obligados a remitir, dentro del mismo plazo, relación de los documentos privados comprensivos de los mismos hechos, actos o negocios jurídicos, que les hayan sido presentados para conocimiento o legitimación de firmas.

Relacionado con los que comparezcan en la celebración de los documentos gravados que se autoricen, los notarios les advertirán expresamente sobre el plazo dentro del cual están obligados los interesados a presentar declaración por el impuesto y, asimismo, sobre las responsabilidades en que incurran por la falta de presentación de declaraciones.

3. GARANTÍA DE ACCESO AL REGISTRO DE LOS DOCUMENTOS

Se ha recuperado una garantía que guarda similitud con otras anteriormente vigentes y que desaparecieron con la presente Ley de Haciendas Locales(59). Desaparición que había sido favorablemente valorada por los auto-

(59) El artículo 361 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, establecía dos garantías: una condicionando el acceso al Registro de los documentos a los que no se acompañara justificación del pago; y otra, relativa a una afección del inmueble al pago del tributo. En relación con la primera, dicho artículo establecía: «1. No podrá inscribirse en el Registro de la Propiedad ningún documento que contenga acto o contrato determinante de la obligación de contribuir por este Impuesto sin que se acredite por los interesados haber presentado en el Ayuntamiento correspondiente la declaración a que se refiere el artículo anterior». Y en relación con la afección al pago, se ordenaba que «2. El registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que la finca o las fincas quedan afectadas al pago del Impuesto.»

res(60), pues, en última instancia, podía tener un efecto pernicioso al perjudicar a quien no era sujeto pasivo –titular de la capacidad económica que se pretendía sujetar a gravamen– sino un tercero, ajeno a la relación tributaria.

Ahora, sin embargo, puede tener pleno sentido si se pone en relación con el elenco de obligaciones que se imponen a sujetos que no tiene la condición de contribuyentes o sustitutos. Sujetos entre los que destaca la posición que tienen los que adquieren onerosamente la titularidad dominical o se constituye o transmite a su favor un derecho real sobre los inmuebles.

Esta garantía consiste en impedir la inscripción del cambio de titularidad del inmueble mientras no se acredite la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación. Expresamente establece que(61):

«El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o de la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo, 2/2004, de 5 de marzo.»

Esta previsión ha de ponerse en relación con la obligación que tienen los adquirentes o las personas a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, de comunicar al Ayuntamiento la realización del hecho imponible del que, lógicamente, no son sujetos pasivos. Además, para atender dicha obligación habrán de presentar una *comunicación* que será precisamente la que permitirá que la inscripción del inmueble acceda al Registro.

Al parecer y centrándonos sobre todo en los supuestos de compraventas –y constitución o transmisión onerosa de derechos reales sobre inmuebles–, no se trata de condicionar la inscripción en el Registro de la Propiedad que instará el adquirente –y a él interesa sobre todo–, a un comportamiento ajeno, el de un tercero –el transmitente o vendedor–. Y no se trata porque es muy difícil controlar lo que dicho transmitente haga con posterioridad al acto de la celebración de la compraventa y a su elevación a escritura pública. Por el contrario, el legislador parece haberse decantado por adoptar una medida mucho más expeditiva que el sancionar un comportamiento omisivo del cumplimiento de un deber –dejar de presentar una comunicación al Ayuntamiento sobre la realización del hecho imponible por parte de un tercero–. Directamente establece que, mientras no se atienda dicha comunicación, no podrá gozar de los efectos de la inscripción que interesa y pretende.

(60) Se afirmaba que la supresión de las garantías de inscripción y afección era congruente con la formulación del Impuesto, pues no resultaba lógico impedir el acceso al Registro de la finca ya adquirida a quien no tiene la condición de sujeto pasivo. CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, op. cit., p. 139.

(61) Desde el 1 de enero de 2013, la Disposición final cuarta de la Ley 16/2012 ha introducido un párrafo 5 en el art. 254 del Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la Ley Hipotecaria.

Observando los efectos prácticos que este tipo de medida tiene en otros tributos que recaen sobre transmisiones patrimoniales -ITP o ISD, incluso-, se ha querido extender sus efectos también al ámbito del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. Lo que ha hecho aún a costa de asociar los efectos de la condición de acceder al Registro a una persona -el adquirente-, que es ajeno a esa relación tributaria, aunque la exigencia de esta comunicación lo convierta en una auténtico obligado.

El adquirente de un terreno, al adquirirlo, debe comunicar al Ayuntamiento el hecho de la adquisición, para que este pueda proceder a la liquidación del impuesto. Esta comunicación debe hacerse en el momento de la adquisición, o en el más breve plazo que determine el Ayuntamiento, pero no podrá ser superior a tres meses desde la fecha de la adquisición. Si el adquirente no cumple con esta obligación, será responsable de la liquidación del impuesto, que será de oficio por el Ayuntamiento, y de la sanción que corresponda.

La comunicación de la adquisición de un terreno al Ayuntamiento, que es un deber del adquirente, no es un acto administrativo, sino un acto de cumplimiento de una obligación. Por lo tanto, no es susceptible de recurso de amparo, sino de recurso contencioso-administrativo.

El adquirente de un terreno, al adquirirlo, debe comunicar al Ayuntamiento el hecho de la adquisición, para que este pueda proceder a la liquidación del impuesto. Esta comunicación debe hacerse en el momento de la adquisición, o en el más breve plazo que determine el Ayuntamiento, pero no podrá ser superior a tres meses desde la fecha de la adquisición. Si el adquirente no cumple con esta obligación, será responsable de la liquidación del impuesto, que será de oficio por el Ayuntamiento, y de la sanción que corresponda.

El adquirente de un terreno, al adquirirlo, debe comunicar al Ayuntamiento el hecho de la adquisición, para que este pueda proceder a la liquidación del impuesto. Esta comunicación debe hacerse en el momento de la adquisición, o en el más breve plazo que determine el Ayuntamiento, pero no podrá ser superior a tres meses desde la fecha de la adquisición. Si el adquirente no cumple con esta obligación, será responsable de la liquidación del impuesto, que será de oficio por el Ayuntamiento, y de la sanción que corresponda.