

**EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS  
TERRENOS DE NATURALEZA URBANA ANTE LA CRISIS DEL  
MERCADO INMOBILIARIO**

Francisco de Asís LÓPEZ LARA

*Secretario-Interventor*

*Ayuntamiento de Játar y Entidad Local Autónoma de Fornes (Granada)*

*Trabajo de evaluación presentado a para obtener el Diploma de Especialización  
en Gestión Financiera Local. CEMCI 2016.*

**SUMARIO**

1. Introducción
2. El IIVTNU: Características y elementos esenciales
3. El hecho imponible del IIVTNU en los supuestos de disminución de valor
4. La base imponible del IIVTNU: reglas objetivas de cálculo. Presunción iuris et de iure o iuris tantum
5. Modificaciones en la regulación del IIVTNU como consecuencia de la crisis económica
6. Conclusiones

**1. INTRODUCCIÓN.**

La crisis económica y la explosión de la burbuja inmobiliaria sufrida en los últimos años ha propiciado que hayan surgido diversas cuestiones en relación con la aplicación práctica del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), las cuales, si bien ya habían sido abordadas en ocasiones por la doctrina y recogidas en algún pronunciamiento jurisprudencial, ha sido durante esta situación de crisis del mercado inmobiliario cuando han adquirido mayor trascendencia, hasta el punto de haberse planteado varias cuestiones de

inconstitucionalidad por los tribunales de justicia<sup>1</sup> en relación con los artículos 104, 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), que regulan el hecho imponible, la base imponible y la gestión del IIVTNU, respectivamente.

Las cuestiones sobre las que se han suscitado mayores controversias y que se pretenden abordar en este trabajo son, fundamentalmente, dos. El primer interrogante que se plantea es cuando uno de los elementos esenciales del hecho imponible que caracteriza al IIVTNU, tal y como aparece definido en el artículo 104.1 del TRLHL, en concreto, el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana, no se produce en la realidad. ¿Qué ocurre en la hipótesis de que el inmueble urbano se transmita por un valor inferior al de adquisición? ¿Hay que entender que la transmisión no queda sujeta al IIVTNU, o, por el contrario, si queda sujeta al mismo?

La segunda cuestión se refiere al hecho de que el artículo 107.1 TRLHL establece un método objetivo para la determinación de la base imponible del IIVTNU, que parte de la presunción de que siempre se produce un incremento de valor en toda transmisión. ¿Es incompatible esta presunción con el principio constitucional de capacidad económica cuando existe una disminución real en el valor del inmueble transmitido? Y, en caso de admitirse su constitucionalidad, ¿es una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario o estamos ante una presunción iuris et de iure que no puede ser desvirtuada?

Junto a esta problemática que plantea actualmente el IIVTNU, analizaremos diversos supuestos en los que el propio legislador ha intervenido en la regulación de este Impuesto con ocasión de la crisis económica, tanto para atender a circunstancias personales de especial trascendencia, caso de la dación en pago de vivienda habitual, como para adoptar medidas de control del déficit público en el ámbito de la administración local, las cuales han tenido consecuencias en la aplicación y exigencia del IIVTNU.

---

<sup>1</sup> Cuestión de inconstitucionalidad 1012-2015, interpuesta por el juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de San Sebastián, admitida a trámite por el Pleno del TC mediante providencia de fecha 28 de abril de 2015. (BOE de 30 de abril).

Cuestión de inconstitucionalidad 232-2016, interpuesta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Vitoria, admitida a trámite por el Pleno del TC mediante providencia de fecha 16 de febrero de 2016. (BOE de 26 de febrero).

Cuestión de inconstitucionalidad 409-2016, interpuesta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 22 de Madrid, admitida a trámite por el Pleno del TC mediante providencia de fecha 1 de marzo de 2016. (BOE de 8 de marzo).

Cuestión de inconstitucionalidad 6444-2015, interpuesta por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Vitoria, admitida a trámite por el Pleno del TC mediante providencia de fecha 26 de abril de 2016. (BOE de 5 de mayo).

## **2. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZ URBANA: CARACTERISTICAS y ELEMENTOS ESENCIALES.**

En primero lugar, antes de abordar las cuestiones planteadas, hay que señalar que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en el Título II “Recursos de los Municipios”, del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), y dentro del mismo, en el Capítulo Segundo, que se refiere a los tributos propios de los municipios, en la Sección Tercera, dedicada a los impuestos municipales.

El TRLHL caracteriza el IIVTNU como un impuesto municipal, potestativo, directo y real, de devengo instantáneo, cuyo hecho imponible, conforme al artículo 104.1. consiste en el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de dichos terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

Es un **impuesto municipal**, pues se constituye como una de las fuentes de ingresos tributarios de la hacienda municipal, destinado a cubrir las necesidades financieras del presupuesto, sin encontrarse afecto a la realización de ninguna actividad concreta. Como tributo municipal se caracteriza por ser una obligación nacida de la Ley establecida por el Estado, que tiene por objeto una prestación económica de contenido pecuniario cuando acontece el hecho susceptible de gravamen; el Ayuntamiento tiene una potestad normativa limitada, potestad derivada, pues únicamente puede contemplar en la Ordenanza fiscal reguladora, como voluntad autónoma, los elementos que el propio TRLHL dispone.

Es un **impuesto potestativo**, ya que deja a la voluntad de cada corporación la posibilidad de establecerlo o no en su municipio (art. 59.2 TRLHL), mediante el acuerdo de imposición regulado en la correspondiente Ordenanza fiscal. En consecuencia, si el Ayuntamiento decide cobrar este impuesto deberá acordar la imposición mediante la aprobación de la correspondiente Ordenanza fiscal reguladora del mismo (art. 15) y siguiendo las normas que regulan el procedimiento de imposición que se encuentran en los artículos 16 y 17 del TRLHL.

Es un **impuesto directo** tal y como lo define el art. 104.1 TRLHL, lo que significa que grava a la persona que se ha beneficiado del aumento de valor y sin posibilidad de traslación a terceras personas, lo que no obsta para que, mediante acuerdos de las partes intervinientes en los actos inter vivos se haga cargo del tributo la

persona que no se ha beneficiado de ese aumento, si bien tales acuerdos no vinculan a la Administración en virtud de lo establecido en el art. 17.4 de la LGT. Además, hay que tener en cuenta que el Tribunal Supremo viene declarando nulas y abusivas las cláusulas recogidas en escrituras de transmisión por las que el vendedor que sea promotor o profesional inmobiliario impone al adquirente la obligación de soportar la liquidación del IIVTNU (STS de 12 de marzo de 2014 y STS de 17 de marzo de 2016).

Es un **impuesto real** porque se define en torno a un determinado elemento real, un bien inmueble, sin tener en cuenta las características personales del sujeto pasivo.

En cuanto a los **elementos configuradores del hecho imponible** del IIVTNU, tal y como aparece definido en el TRLHL, se entiende que son: los terrenos de naturaleza urbana, la transmisión y el incremento de valor.

Los **terrenos de naturaleza urbana** a efectos del IIVTNU serán aquellos que así se consideren para la aplicación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Por esta razón, debemos acudir al art. 61.3 del TRLHL el cual nos indica que tendrán la consideración de bienes inmuebles urbanos los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, y en el art. 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido del Catastro Inmobiliario. Se entiende por suelo de naturaleza urbana:

- El clasificado o definido por el planeamiento urbanístico como urbano, urbanizado o equivalente.
- 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.
- El integrado de forma efectiva en la trama de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población.
- 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.
- El suelo ya transformado por contar con los servicios urbanos establecidos por la legislación urbanística, y en su defecto, por disponer de acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica.

- El que esté consolidado por la edificación, en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística.

No obstante, debemos advertir que, a efectos del IIVTNU, quedará sujeto el incremento de valor de los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, pese a la exclusión expresa de la naturaleza urbana que efectúa la Ley del Catastro Inmobiliario.

Existe una amplia doctrina jurisprudencial que nos orienta de modo especial en la consideración que debemos hacer del concepto de terreno a los efectos de IIVTNU. La jurisprudencia más reciente ha tenido la ocasión de pronunciarse en cuanto a la naturaleza del terreno, en relación con la anulación de la aprobación definitiva de la revisión de un plan general de ordenación municipal. La sentencia de Juzgado de lo Contencioso administrativo núm. 7 de Barcelona, de 27 de junio de 2013, considera que aun habiendo sido anulada la aprobación definitiva de la revisión del Plan General de Ordenación del municipio, y de proponerse la baja del inmueble del padrón del IBI como urbana, y su paso a rústico, la misma solo se entiende efectiva desde el ejercicio en que causa la baja, permaneciendo por tanto con naturaleza urbana por el tiempo que estuvo en el padrón como tal.

El segundo de los elementos configuradores del IIVTNU son las **transmisiones que se someten a gravamen**, entendiéndose por tales todos aquellos negocios jurídicos, realizados tanto a título oneroso como gratuito, que ponen de manifiesto la plusvalía. Estos negocios, de conformidad con la Ley, son los siguientes: la transmisión del terreno, la constitución de derechos reales de disfrute sobre el terreno y la transmisión de estos derechos. La eficacia jurídica de estos actos o contratos será esencial en orden a determinar la efectiva realización del hecho imponible.

La Ley entiende que la transmisión puede realizarse por cualquier título: por Ley, por donación, por sucesión testada e intestada y como consecuencia de ciertos contratos, mediante la tradición (artículo 609 del Código Civil). Entre las transmisiones de los terrenos incluiremos al negocio tradicional de la transmisión, la compraventa, a la permuta, a la expropiación forzosa, a la dación en pago de deudas, a las adjudicaciones por subasta e incluso a la aportación de un inmueble para la ampliación de capital de una entidad. No se consideran, en ningún caso, como tales a los expedientes de dominio ni a las actas de notoriedad.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Se considera realizado el hecho imponible del IIVTNU en la aportación de un inmueble, considerando como sujeto pasivo al propietario que aporta el inmueble a la sociedad. Sentencia TSJ de Cataluña, de 2 de julio de 2010, y



Ciertas operaciones no generan propiamente transmisión, por lo que no se produce el hecho imponible del Impuesto: la división horizontal, la declaración de obra nueva, la cesión para pago de deuda o los expedientes de dominio.

Y dentro de los derechos reales de disfrute se pueden incluir, entre otros, el usufructo, uso y habitación, las servidumbres, censos, foros y el derecho de superficie. Su fundamento se encuentra que estos derechos producen una traslación de facultades dominicales, tal y como ha apuntado parte de la doctrina y jurisprudencia.<sup>3</sup>

El tercero de los elementos que configura el IIVTNU es el **incremento de valor** que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de un inmueble urbano. Sobre este incremento se plantean las cuestiones que se han anunciado al inicio de la exposición, tanto en relación con la existencia o no del hecho imponible, en el caso de que el inmueble transmitido sufra una minusvaloración, como respecto del cálculo de la base imponible del impuesto cuando no existe dicho incremento, o bien, el incremento real es inferior al incremento objetivo que le atribuye la Ley.

### **3. EL HECHO IMPONIBLE DEL IIVTNU EN LOS SUPUESTOS DE DISMINUCIÓN DE VALOR.**

Como se ha visto, el artículo 104.1 del TRLHL define el hecho imponible del IIVTNU como el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de

---

Juzgado Contencioso-Administrativo, núm. 3, de Bilbao, de 11 de abril de 2013. Si se realiza la transmisión mediante permuta de la propiedad de bienes inmuebles, cada uno de los contratantes habrá realizado el hecho imponible del IIVTNU. Sentencia del TSJ de Madrid, de 25 de marzo de 2010.

<sup>2</sup> Uno de los supuestos que ha resultado más conflictivo es la extinción de usufructo. El Tribunal Supremo, Sentencia de 16 de enero de 1999, declaró en interés de Ley la no sujeción de la consolidación de la propiedad por extinción del usufructo. La doctrina del Tribunal Supremo es muy clara y ello ha supuesto que a partir de la misma los tribunales hayan anulado frecuentes supuestos de Ordenanzas Fiscales que detallaban la sujeción de este negocio, Sentencia TSJ Cataluña, de 30 enero de 2002. Siendo labor también del Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de julio de 2000 y Sentencia de la Audiencia Nacional, de 19 de abril de 2007, el cálculo del periodo inicial para computar el número de años de incremento, considerando al efecto que se debe tomar como periodo inicial la fecha en que se adquirió la nuda propiedad, pero valorándola desde aquella fecha como plena propiedad. En ocasiones, estos negocios jurídicos pueden pactarse con cláusulas suspensivas o resolutorias. Para estas situaciones, la Ley de Haciendas Locales establece que, para las cláusulas suspensivas, no se liquidará el Impuesto hasta que la condición se cumpla; para las cláusulas resolutorias, el IIVTNU se girará a reserva de que, cuando la condición se cumpla, se podrá solicitar la devolución del Impuesto. En los casos de nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato la Ley del Impuesto impone la condición de que dicho acto o contrato no produzca efectos lucrativos, es decir, cuando los interesados no justifiquen que deban efectuar las recíprocas devoluciones, según el art. 1295 del Código Civil. Si se cumple la condición, habrá devolución del Impuesto; en caso contrario, no. Se exceptúa, expresamente, la rescisión o resolución por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del Impuesto, en este caso no habrá lugar a la devolución. Y en el caso de que el contrato quede sin efecto por mutuo acuerdo, no se procederá la devolución y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación.

los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Pues bien, el problema surge cuando el incremento de valor no se produce, es decir, cuando el bien inmueble se transmite por un precio inferior al de adquisición, en cuyo caso lo que resulta, realmente, es una disminución de valor del bien. En este supuesto, es evidente que uno de los elementos esenciales del hecho imponible, el incremento de valor, no existe.

En este sentido, y como consecuencia de que con la crisis del mercado inmobiliario se generalizaron las transmisiones de inmuebles por debajo de su precio de adquisición, la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia, fundamentalmente, ha ido perfilando la necesidad de que exista un incremento real, o al menos potencial, del valor de los terrenos de naturaleza urbana, entre ellas, la Sentencia de 18 de julio del TSJ de Cataluña, la Sentencia de 5 de diciembre de 2014 del TSJ de Castilla y León y la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 del TSJ de Madrid.

Así, el TSJ de Cataluña señala en la citada sentencia que *“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 artículo 107 del TRLHL, 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”*.

Por otro lado, el TSJ de Castilla y León en su sentencia de 5 de diciembre de 2014 recopila la doctrina constitucional dictada en relación con el principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución Española, estableciendo que el principio constitucional será respetado en aquellos supuestos en los que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto. El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría *“en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente o ficticia”*.

En parecidos términos, el profesor Marín-Barrionuevo Fabo, (“La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana”), en Tributos Locales, núm. 112/2013 defiende que *“atendiendo a lo que actualmente puede considerarse normal, hay que concluir que el IIVTNU grava unos hechos que ya no son normalmente indicativos de la existencia de capacidad económica. Nos encontramos ante un impuesto que, según la doctrina del Tribunal Constitucional vulnera claramente el principio de capacidad económica. La exigencia constitucional de que el principio de capacidad económica sirva de fundamento y medida de la imposición se incumple de manera evidente”*.

Por su parte, el TSJ de Madrid, en la sentencia anteriormente reseñada, se ha pronunciado señalando que la prueba sobre la inexistencia del hecho imponible, esto es, sobre la inexistencia de un incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, recae única y exclusivamente en el sujeto pasivo del impuesto.

Las consecuencias que se extraen de dichas sentencias, por tanto, son que 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, es decir, no se habrá realizado el hecho imponible, y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.

Sin embargo, no siempre ha sido este el criterio mantenido por la jurisprudencia, que en diversos pronunciamientos, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Canarias de 3 de septiembre de 1.999 o la Sentencia del TSJ de Andalucía de 4 de marzo de 2002, vinieron a señalar que en este impuesto, de clara naturaleza patrimonial, el incremento gravado es fruto de una ficción jurídica, que resulta de reglas de valoración fundamentadas en la utilización de criterios objetivos capaces de proporcionar un valor teórico. Este sistema añade la última sentencia, puede ser criticable, pero en ningún caso, contrario a Derecho.

En este mismo sentido, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en varias consultas formuladas al efecto, entre ellas la consulta vinculante V0153-14, de 23 de enero, entiende que en todo caso se produce el hecho imponible del IIVTNU, sujetando al impuesto a todas las transmisiones de terrenos o constitución de derechos reales sobre los mismos, con independencia de que exista un incremento real o potencial del valor de los terrenos de naturaleza urbana que se transmiten. Como fundamentación a dicho criterio, la DGT señala que *“en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había*



*determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.”*

De manera similar, la propia DGT, en la consulta vinculante V0291-14, de 6 de febrero, señala que en la cuantificación del tributo sólo se toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno o los valores de compra y venta del mismo, por lo que resulta indiferente que el valor catastral del inmueble en el momento del devengo coincida, sea superior o inferior al valor catastral que tuviera dicho bien inmueble en el momento de la adquisición.

Ante esta situación contradictoria, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de San Sebastián, mediante Auto de 5 de febrero de 2015 y, posteriormente otros Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, han planteado una cuestión de inconstitucionalidad sobre los artículos 104, 107 y 110.4 del TRLRHL, al considerar que dicha legislación establece que el hecho imponible del IIVTNU se produce siempre que haya una transmisión de los terrenos o la constitución de los derechos reales legalmente establecidos, con independencia de que pueda probarse por el sujeto pasivo la inexistencia de incremento alguno.

Sostiene el citado Auto que *“la doctrina constitucional que glosa y acota los límites del artículo 31 de la Constitución Española en relación con cada tributo y con el sistema tributario en su conjunto, ha recalcado que no puede gravarse por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente”*, que como en el caso que nos ocupa y provoca la elevación de esta cuestión de inconstitucionalidad, se manifiesta en cuanto que *“la venta gravada refleja la generación de una “pérdida de patrimonio” con ocasión de la transmisión del terreno. Por tanto, si el precio de adquisición es superior al precio de venta, la contradicción con el principio de capacidad económica es paladina”*, como se colige además, de la sentencia 221/1992 del Tribunal Constitucional que analizaba el antiguo artículo 355.5 del TR de 1996, en relación con la sujeción a gravamen de incrementos patrimoniales nominales (...), por lo que cabe señalar que en la regulación del IIVTNU, *“lo que somete a gravamen no son capacidades económicas reales o potenciales sino ficticias, que no pueden ser, además, objeto de prueba en contrario”*.

Concluye el Auto de 5 de febrero de 2015 señalando que la regulación del IIVTNU recogida en los artículos 104 y ss. del TRLHL *“en cuanto somete a gravamen un incremento de valor de los terrenos no solo inexistente sino también ficticio, sin posibilidad de prueba en contrario por el sujeto pasivo, vulnera lo dispuesto en el*

*artículo 31 de la Constitución Española en lo relativo a la infracción del principio de capacidad económica y lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución Española en lo relativo al derecho a la tutela judicial efectiva al establecer una regla de cuantificación de la base imponible que no puede sustituirse por prueba en contrario, más allá de un mero error de cuantificación en la aplicación de las reglas objetivas de cuantificación”.*

No podemos estar más de acuerdo con la postura mantenida por la jurisprudencia y por buena parte de la doctrina, en el sentido de que cuando no exista ningún incremento de valor no existe sujeción al IIVTNU, por mucho que el TRLHL presuma que en toda transmisión hay un aumento de valor y se establezcan unas reglas objetivas para calcular dicho aumento, ya que lo contrario, vulnera, desde mi punto de vista, el principio de capacidad económica, constitucionalmente reconocido en el artículo 31. Y, por otro lado, no se produce uno de los presupuestos esenciales para que tenga lugar el hecho imponible que caracteriza al IIVTNU como es la existencia de un incremento de valor real o potencial.

Esta opinión ha sido defendida también por el profesor Chico de la Cámara (Pérdida de valor en el IIVTNU y Principio de Capacidad Económica”) en Revista “Tributos Locales”, número 11, páginas 11 a 40, al señalar que *“la doctrina del Tribunal Constitucional confirma la imposibilidad de gravar por parte del legislador local una riqueza imponible inexistente, situación que entenderemos que podría producirse cuando el transmitente pueda acreditar la generación de una pérdida de patrimonio con ocasión de la transmisión del terreno.”* En este trabajo cita, a propósito, tres sentencias del Tribunal Supremo de evidente interés: la Sentencia de 29 de abril de 1996, que no sujeta a plusvalía la transmisión de un terreno en el que estaban suspendidas las licencias con ocasión de la modificación urbanística prevista en la que pasaba a ser un terreno carente de posibilidad alguna de aprovechamiento urbanístico; la Sentencia de 25 de septiembre de 1997, que consideró desproporcionado un aumento lineal del 300% sobre el valor inicial del terreno; y la Sentencia de 30 de noviembre de 2000, en la que se declaró la no sujeción a plusvalía de un terreno cuya edificabilidad ya estaba agotado por haberse construido los bloques permitidos en la parcela en que estaba integrada. En todos estos supuestos, se entiende que no hay incremento de valor, ni siquiera potencial, al haberse agotado la posibilidad de desarrollo urbanístico. En última instancia, en estos pronunciamientos, está presente el hecho de que el IIVTNU encuentra su fundamento en el artículo 47 de la Constitución cuando señala que *“la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los poderes públicos”*.

#### **4. LA BASE IMPONIBLE DEL IIVTNU: REGLAS OBJETIVAS DE CÁLCULO. PRESUNCIÓN IURIS ET DE IURE O IURIS TANTUM.**

Otra de las cuestiones que se ha planteado con la crisis del mercado inmobiliario ha sido la fórmula de cálculo de la base imponible del IIVTNU y la posibilidad de que, en aquellos supuestos en que el incremento de valor sea inferior al que resulta de la aplicación de las reglas objetivas de cálculo, se admita prueba en contrario, o por contra, nos encontremos ante una presunción legal, iuris et de iure, que no admite ser desvirtuada.

En primer lugar, respecto a la fórmula de cálculo de la base imponible del impuesto, debemos acudir al artículo 107.1 del TRLHL, el cual establece el método de cálculo, señalando que *“la base imponible de este impuesto está constituido por el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo 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 el apartado 4”*.

Por lo tanto, el texto legal establece un método objetivo para la determinación de la base imponible, basado en dos parámetros, el valor del terreno en el momento del devengo del impuesto, que en la mayoría de los casos es el valor catastral del suelo a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y un porcentaje que, a su vez, es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por cada ayuntamiento en su ordenanza fiscal, dentro del límite legal, por el número de años de generación del incremento, que en ningún caso pueda superar los 20 años.

Sobre esta fórmula de cálculo de la base imponible se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (DGT) en varias consultas, entre ellas, la de 18 de diciembre de 2012, dictada tras la Sentencia de 7 de abril de 2012 del TSJ de Castilla La Mancha, que confirmaba una sentencia del Juzgado de Primera Instancia e Instrucción de Cuenca, en la cual se modificaba el método de cálculo a través de una fórmula matemática de descuento simple del valor del terreno en el momento del devengo. En dicha consulta, la DGT señaló que *“había que interpretar que, cuando el artículo 107.4 del TRLHL dispone en su primer párrafo que “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 aquel pueda exceder de los límites siguientes”, implica necesariamente, y sin que la Ley permita otra interpretación posible, multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo (que será en la generalidad de los casos el valor catastral del mismo en la fecha de la*

*transmisión) por la cifra del porcentaje aprobado por el Ayuntamiento para el periodo que comprenda el número de años de incremento y el resultado de dicha multiplicación dividirlo por 100.*

Por tanto, debemos entender que la fórmula de cálculo del artículo 107.4 del TRLHL no ofrece ningún tipo de interpretación diferente de la establecida por la propia DGT, configurándose como una fórmula objetiva de cálculo que, además, para esta Dirección General tiene carácter iuris et de iure, no admitiendo prueba en contrario.

Así lo afirmó en la Consulta General 0014-14, de 20 de junio señalando expresamente que *“la regla de determinación de la base imponible del IIVTNU no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo; por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLHL no admite prueba en contrario”*.

Esta interpretación ha sido defendida, entre otros, por el profesor Chico de la Cámara, que entiende que estamos en presencia de una ficción jurídica contra la que no cabe prueba en contrario, lo que, en opinión de este autor, abre la sospecha de la inconstitucionalidad del precepto, al ser contrario a los principios constitucionales de capacidad económica y al derecho a la prueba.

En el mismo sentido, María Reyes Vargas Jiménez, en su obra *“La Fiscalidad Inmobiliaria en el ámbito Local: Cuestiones Problemáticas”*, 2011, entiende que el impuesto no grava el incremento real del valor, ya que el artículo 107, números 2 y 4, contienen una definición legal de incremento de valor y no de un incremento real. Añade esta autora que este sistema de determinación de la base imponible puede acarrear situaciones de verdadera injusticia fiscal, que conculcan además el principio de capacidad económica, si bien reducen la carga administrativa-fiscal y simplifica la gestión y liquidación del Impuesto. Y concluye señalando que estamos, por tanto, ante una valoración legal imperativa y no una presunción iuris tantum.<sup>4</sup>

En este punto discrepamos de la opinión mantenida por la DGT y por los autores citados en cuanto a que se trata de una presunción iuris et de iure, ya que, aun partiendo de la consideración de que estamos ante un método objetivo de cálculo, si acudimos al artículo 50.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el mismo establece expresamente que *“la ley podrá establecer los supuestos en que sea de*

---

<sup>4</sup> Señala que “la formulación legal es una declaración de intenciones, un eufemismo amable para dulcificar un régimen de cuantificación objetivo, automático, desconectado años luz de la realidad y en última instancia injusto”. De ahí “los intentos que algunos tribunales han hecho para evitar o bordear al menos la aplicación de un régimen de cuantificación cuyo resultado es, por definición, irreal.”



*aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios”.*

En consecuencia, el importe de la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLHL, entiendo que sí admite prueba en contrario, debiendo prevalecer el importe del incremento efectivamente producido frente a la estimación del incremento de valor obtenido conforme a las reglas de determinación del artículo 107.

Dicha interpretación ha sido recogida, igualmente, por la jurisprudencia, tanto por el Tribunal Supremo, como, más recientemente, por los Tribunales Superiores de Justicia. El Alto Tribunal, en Sentencia de 22 de octubre de 1994 sostuvo que “El sistema liquidatorio legal no excluye que el sujeto pasivo pruebe que, en el caso concreto, lleva a resultados apartados de la realidad”. Y, en relación con el artículo 107 TRLHL fue tajante al señalar que su fórmula liquidatoria tenía carácter subsidiario, en defensa y garantía del contribuyente.<sup>5</sup>

En parecidos términos se pronuncia, entre otras, la sentencia del TSJ de Cataluña de 18 de julio de 2013, señalando que *“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 artículo 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 acudir 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 artículo 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá 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 artículo 107 al incremento probado.”*

No obstante, la carga de la prueba de que el importe del incremento de valor de los terrenos es inferior al importe obtenido conforme al método de estimación de la base imponible legalmente establecido recae en todo momento sobre el sujeto pasivo del impuesto, tal y como se confirma por la Sentencia de 16 de diciembre de 2014 del TSJ de Madrid. Es preciso destacar, al respecto, la reciente sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de fecha 14 de septiembre de 2016, que anula una liquidación del IIVTNU realizada por un Ayuntamiento sobre la base de admitir como prueba de la

---

<sup>5</sup> STS de 22 de octubre de 1994 “la Constitución no garantiza a los entes públicos ningún derecho a gravar siempre la capacidad real y efectiva, mientras que sí impide que se graven capacidades económicas ficticias de los ciudadanos”.



depreciación sufrida por el inmueble, la escritura de compra de la finca y la posterior escritura de declaración de obra nueva sobre la misma y la de su transmisión.

Si nos detenemos un poco más en materia de presunciones y ficciones tributarias, el Profesor Miguel Gutiérrez Bengoechea en su obra “Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias”, señala que si atendemos al derecho comparado, su jurisprudencia ha mostrado posiciones contradictorias en cuanto a la legitimidad constitucional de las presunciones iuris et de iure, apreciándose en los últimos pronunciamientos la inadmisibilidad de la presunción absoluta en materia impositiva, al someter a gravamen una riqueza o capacidad contributiva ficticia. Asimismo, el rechazo a las presunciones legales absolutas se recoge en los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, en los que se expresa que, a diferencia de las presunciones iuris tantum, las presunciones iuris et de iure vulneran el principio de necesidad, ya que este tipo de disposiciones va más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz, impidiendo, además, un control jurisdiccional efectivo, al no permitirse al sujeto pasivo aportar prueba en contrario.

Añade este autor, siguiendo a Falcón y Tella “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, 1992, que el hecho de que la presunción absoluta impida la prueba en contra, no significa que la misma pueda ser empleada indiscriminadamente en el curso del procedimiento tributario ni que el administrado esté imposibilitado para emplear cuantos argumentos estime oportunos para impulsar al órgano administrativo para que la norma estimativa no despliegue sus efectos jurídicos. En este sentido, el profesor Eserverri Martínez argumenta que la Administración, en la busca de la verdad material, pueda deshacer tal norma de remisión cuando comprueba que exista una irrealidad en el nexo lógico entre ambos hechos.

Cabe citar, por último, por ser un pronunciamiento novedoso por parte de la propia administración, en el sentido de admitir la posibilidad de prueba en contrario en la determinación de la base imponible del IIVTNU, la Resolución del Tribunal Administrativo de Navarra de 7 de mayo de 2013, en la que, con apoyo de la jurisprudencia citada, declara que *“cabe impugnar liquidaciones concretas del IIVTNU, acreditando la inexistencia de plusvalía municipal o, cuando menos, una manifiesta desproporción entre las cuantías liquidadas y los valores reales”*.

## **5. MODIFICACIONES EN LA REGULACIÓN DEL IIVTNU COMO CONSECUENCIA DE LA CRISIS ECONÓMICA.**

Como ya se adelantó al principio, el legislador ha pretendido, mediante sucesivas modificaciones de los artículos del TRLHL que regulan el IIVTNU, por un lado, paliar las consecuencias negativas que la crisis económica ha generado para determinados sujetos pasivos del Impuesto y, por otro lado, coadyuvar en el objetivo de reducción del déficit público. Expondremos, a continuación, dichas modificaciones siguiendo un criterio cronológico.

La primera modificación realizada en la regulación del IIVTNU se llevó a cabo por el Real Decreto Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos; su artículo noveno modificó la redacción del artículo 106 del TRLRHL, añadiendo un tercer párrafo que estableció una nueva figura de sustitución en el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana.<sup>6</sup>

Esta redacción, sin embargo, fue suprimida por el artículo 123.1 de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, con efectos desde el 5 de julio de 2014, si bien la propia Ley, en aras a proteger a aquellas personas físicas que transmiten su vivienda habitual mediante dación en pago o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria, introdujo una nueva exención en la letra c) del artículo 105.1. del TRLHL.<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> “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.”

<sup>7</sup> “Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

Respecto de esta exención, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 9.2 de esta Ley.”

Para la aplicación de esta exención se establecieron tres requisitos esenciales:

- Que la dación lo sea de la vivienda habitual del deudor o de su garante.
- Que la dación se realice para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la vivienda habitual.
- Que esas deudas hipotecarias se hayan contraído con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Como ha resaltado la doctrina, en los supuestos de ejecución hipotecaria estamos ante una transmisión a título oneroso, ya que, a cambio de la entrega del bien, se cancela una deuda o, al menos, parte de ella, tanto si la ejecución es producto de una transacción judicial como si es resultado de un pacto extrajudicial. A este respecto, la Subdirección General de Tributos, en Consulta V1616-07 señaló que *“la adjudicación de un bien inmueble de naturaleza urbana por ejecución judicial de una anotación preventiva de embargo sobre dicho bien, supone la transmisión de la propiedad del inmueble”*.

También resulta interesante, relacionado con el supuesto de dación en pago, la Consulta V0261-16, de 25 de Enero, de la Subdirección General del IRPF, según la cual *“la dación en pago no queda desnaturalizada ni muta su naturaleza por el hecho de que se haga a favor de un tercero, distinto del acreedor hipotecario, siempre que sea éste el que imponga tal condición para acceder a la dación y la acepte como extintiva de la obligación”*, de manera que la exención prevista en la letra c) del artículo 105.1 del TRLHL, resulta plenamente aplicable también estos casos.

Siguiendo en el tiempo, la norma que introdujo la segunda modificación en el articulado que el TRLHL dedica al IIVTNU fue el Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo, que establece diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. La justificación estriba en que, tras la adopción de medidas tributarias de carácter urgente del Real Decreto Ley 20/2011, se procedió a elaborar y aprobar unos nuevos Presupuestos Generales del Estado para 2012 con objetivo de reducir el déficit. Dado que determinados gastos debían prorrogarse por su carácter ineludible, se consideró necesario establecer nuevas medidas tributarias que respetasen el principio de equidad con objeto de garantizar el cumplimiento del objetivo de déficit. Según nos indica el legislador en su Exposición de Motivos, una de las medidas adoptadas está dirigida a dotar de mayor autonomía financiera a los Ayuntamientos en el IIVTNU. La norma convierte en potestativa para los Ayuntamientos la aplicación de la reducción de la base imponible cuando se modifican

los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de modo que permita obtener mayor importe de recaudación, y posibilite la reducción del déficit de los Ayuntamientos, dando una nueva redacción al apartado 3 del artículo 107 del TRLHL.<sup>8</sup>

La tercera intervención en la regulación de la figura impositiva se produce con la inclusión, por la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de un supuesto que debe entenderse como de exención, según el legislador, que en su disposición final decimosexta introduce un nuevo apartado 4 en el art. 104 del TRLRHL, dejando indicado que 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. La redacción del citado precepto fue modificada, a su vez, por la Disposición Final 8ª de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre de cajas de ahorro y fundaciones bancarias.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> “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.”

<sup>9</sup> “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, S.A. regulada en la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito, que se le hayan transferido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 del Real Decreto 1559/2012, de 15 de noviembre, por el que se establece el régimen jurídico de las sociedades de gestión de activos.

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, S.A., a entidades participadas directa o indirectamente por dicha Sociedad en al menos el 50 por ciento del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.

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, S.A., o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios, a que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre.

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.”



A este respecto, la DGT en la Consulta V3672-15, de 26 de noviembre, ha señalado que la operación consistente en la transmisión por parte de la Sociedad de Activos procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB) a un tercero, si es una operación sujeta al IIVTNU, siendo el sujeto pasivo el transmitente, esto es, la SAREB.

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, en su artículo 7, modifica los apartados 3º y 4º del artículo 108 del TRLRHL y añade dos nuevos apartados, 5º y 6º<sup>10</sup>, con la finalidad, declarada en su Exposición de Motivos, de potenciar la autonomía local para estimular actividades de especial interés o utilidad para el municipio, actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Por último, deben señalarse dos supuestos de no sujeción al IIVTNU, de reciente introducción, recogidos en textos legales diferentes al TRLHL, cuya finalidad esencial es la revitalización de la economía y del mercado inmobiliario, calificando como transmisiones no sujetas al impuesto determinados actos de aportación de inmuebles urbanos, ya sea en operaciones societarias de reestructuración, ya sea en actos de aportación de terrenos en operaciones de transformación urbanística.

Uno de estos supuestos de no sujeción hace referencia a operaciones societarias de reestructuración empresarial, como son la fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, que aparece recogido en la Disposición Adicional 2ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, mediante la aplicación de una ficción jurídica, en el sentido de entender que, en tales casos, no existe transmisión dominical, con la excepción de las aportaciones no dinerarias cuando la empresa adquirente no forme parte de una rama de actividad. Conforme a la citada Disposición Adicional *“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*

---

<sup>10</sup> “3. La cuota líquida del impuesto será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra, en su caso, las bonificaciones a que se refieren los apartados siguientes.

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

5. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

6. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los apartados anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal. “



*de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.*

*En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.*

*No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”*

El otro de los supuestos de no sujeción al IIVTNU aparece en el artículo 23.7 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, al señalar que “*Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.*”. En consecuencia, al no existir transmisión dominical no tiene lugar uno de los elementos esenciales del IIVTNU.

## **6. CONCLUSIONES.**

De todo lo expuesto hasta aquí puede extraerse una primera conclusión y es que la crisis del mercado inmobiliario ha puesto de manifiesto la necesidad de acometer una reforma en profundidad del IIVTNU, quizás, incardinada dentro de la propia reforma de la financiación de la administración local, que se viene exigiendo en los últimos años. No obstante, lo previsible es que, hasta tanto el Tribunal Constitucional no se pronuncie sobre las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas, la regulación del IIVTNU permanezca inalterada.

En segundo lugar, entiendo que para los aplicadores del derecho en el ámbito de la administración local, con independencia de que podamos cuestionarnos la constitucionalidad o no de los preceptos del TRLHL, el régimen previsto en el mismo para el IIVTNU es imperativo, de manera que a la hora de liquidar la plusvalía deberán aplicarse las reglas objetivas de valoración del artículo 107, con independencia de que haya existido un incremento o una disminución de valor del bien inmueble urbano, incluso cuando el sujeto pasivo del impuesto acredite frente al órgano liquidador municipal una efectiva disminución del valor del bien en el momento de la transmisión, por ser contrario al principio constitucional de capacidad económica.

Cosa distinta es que el sujeto pasivo pueda reclamar, vía jurisdiccional a través del recurso contencioso-administrativo, en unos casos, la improcedencia de la liquidación del IIVTNU por no haberse producido el hecho imponible propio del impuesto, y, en otros casos, la incorrecta liquidación del impuesto, cuando acredite que el incremento real es inferior al incremento “presunto” resultante de aplicar las reglas objetivas del impuesto, correspondiéndole en tales supuestos la carga de la prueba. En estos casos, y hasta que el Tribunal Constitucional resuelva las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas, quizás sería conveniente adoptar como medida cautelar la suspensión de las reclamaciones en litigio.

Esta es la interpretación que debe otorgarse al carácter de presunción iuris tantum de las reglas objetivas de determinación de la base imponible del artículo 107 del TRLHL que hemos mantenido anteriormente, es decir, la posibilidad de ser desvirtuada ante los Tribunales, no así ante los órganos administrativos encargados de liquidar el Impuesto, que deben limitarse a aplicar las reglas de liquidación del IIVTNU.

Finalmente, a modo de crítica al legislador, sería conveniente que los supuestos de no sujeción introducidos recientemente y previstos en textos legales diferentes al TRLHL se recogiesen dentro del mismo, en aras a una mejor sistemática en la regulación del Impuesto.

## **BIBLIOGRAFÍA.**

BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat, “El Impuesto de Plusvalía: un tributo aún más cuestionado durante la crisis”, en: *Revista del Instituto de Derecho Local*. Noviembre de 2014.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. “Pérdida de valor del IIVTNU y principio de capacidad económica”, en: *Revista de Tributos Locales*, número 11.

GUTIERREZ BENGOCHEA, Miguel. *Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias*. Año 2012.

MARÍN-BARRIONUEVO FABO, Diego. “La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en: *Revista de Tributos Locales*, número 112/2013.

ORÓN MORATA, Germán. “Plusvalía municipal a pesar de la pérdida de valor y el recurso contencioso como carga”, en: *Revista del Instituto de Derecho Local*. Noviembre de 2015.

VARGAS JIMÉNEZ, María Reyes. *La fiscalidad inmobiliaria en el ámbito local: cuestiones problemáticas*. Año 2011.