

Marcus Stefano Mutu

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

Trabajo de Fin de Grado

Dirigido por la Dra. Estela Rivas Nieto

Grado de Relaciones Laborales y Ocupación



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

Tarragona, 2022

El presente trabajo de fin de grado, se ha desarrollado en la modalidad de:

- **TRABAJO DE INVESTIGACIÓN**

El respectivo trabajo de fin de grado, sigue la modalidad de Trabajo de Investigación según las tipologías establecidas en la materia de Derecho Financiero y Tributario.

La investigación se presenta conforme las normas de estulo de la revista Contabilidad y Tributación CEF.

[https://www.cef.es/convenios-colectivos/fpdf/Normas\\_publicacion\\_contabilidad\\_tributacion\\_v5.pdf](https://www.cef.es/convenios-colectivos/fpdf/Normas_publicacion_contabilidad_tributacion_v5.pdf)

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación analiza el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, un tributo declarado en parte inconstitucional y nulo por la vulneración de los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, comprendiéndose un estudio de la base imponible y los tipos de gravamen aplicables en cada supuesto.

**Palabras Clave:**

Incremento de valor – Impuesto – Capacidad económica – Hecho imponible – Cuota tributaria.

## RESUM

Aquest treball de recerca analitza l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana, un tribut declarat en part inconstitucional i nul per la vulneració dels principis de capacitat contributiva i no confiscatorietat, comprenent un estudi de la base imposable i els tipus de gravamen aplicables en cada supòsit.

**Paraules Clau:**

Increment de valor – Impost – Capacitat económica – Fet imposable – Quota tributaria.

## ABSTRACT

The present work research analyzes the Tax on the Increase in Value of Urban Nature Land, a tax declared in part unconstitutional and null due to the violation of the principles of taxable capacity and non-confiscation, including a study of the tax base and the tax rate applicable in each case.

**Key Words:**

Increase value – Tax – Economic capacity – Taxable event – Tax rate.

## ÍNDICE

ABREVIATURAS	5
1. INTRODUCCIÓN.	6
2. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.	8
2.1. NATURALEZA DEL IIVTNU.	10
2.2. HECHO IMPONIBLE.	11
2.3. EXENCIONES.	12
2.4. SUPUESTO DE INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR.	14
2.5. TERRENOS SUJETOS AL IIVTNU.	15
2.6. SUJETOS PASIVOS.	16
2.7. BASE IMPONIBLE.	17
2.8. TIPO DE GRAVAMEN.	21
2.9. DEVENGO.	22
2.10. PLAZOS DE LIQUIDACIÓN.	23
3. SUPUESTOS PRÁCTICOS.	24
SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 1.	24
SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 2.	25
SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 3.	26
SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 4.	27
SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 5.	28
SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 6.	30
SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 7.	31
4. CONCLUSIONES.	33
5. BIBLIOGRAFIA.	35
6. JURISPRUDENCIA.	35

## **ABREVIATURAS**

art.	artículo
arts.	Artículos
BI	Base Imponible
CE	Constitución Española
CL	Cuota líquida
CI	Cuota íntegra
DGT	Dirección General de Tributos
FJ	Fundamento Jurídico
IBI	Impuesto sobre Bnes Inmuebles
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LCI	Ley 1/2004, de 5 de marzo, Catastro Inmobiliario
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
OF	Ordenanza Fiscal
RAE	Real Academia Española
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
STS	Sentencia Tribunal Supremo
TRLR	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, Ley Reguladora de Haciendas Locales
TC	Tribunal Constitucional

## **1. INTRODUCCIÓN.**

La habitualidad en el ámbito de las relaciones laborales, excluye generalmente el gran universo del Derecho Financiero y Tributario, siendo prácticamente desconocedor tanto por el alumnado del susodicho grado, e incluso profesionales que se dedican en el asesoramiento jurídico laboral. A tal respecto, no es frecuente observar consultorías o empresas dedicadas a ambas ramas del derecho, dado que se está ante vastos campos de estudio que requieren su especialización y una dedicación minuciosa y continua.

La presentada circunstancia, no abarca únicamente la esfera profesional, sino que tiene sus raíces en la formación de éstos, dado que su impartición se tiene por diversificada y no pueden reunir ambos conocimientos de las materias de forma simultánea. Así mismo, este déficit se produce en los estudiantes del grado de Relaciones Laborales y Ocupación.

En el lapso de tiempo que comprende la consecución del grado cursado, la aproximación al Derecho Financiero y Tributario es mínima, conteniendo el plan de estudios, únicamente nueve créditos estudiar este ámbito legislativo, siendo necesario resaltar que su desarrollo se reduce a lo largo de solamente tres meses. En consecuencia a la escasez formativa, es minoría por parte de este alumnado la elaboración de un trabajo de investigación de fin de grado sobre la materia, pero dado que estamos ante una excepción, es necesario proceder a exponer el por qué se ha deseado por la presente realizar un estudio en materia tributaria.

El espacio de tiempo de tres meses, equivalente a un semestre, fue suficiente para conmover en mí el anhelo de descubrir y profundizar en el área fiscal, por lo qué, decidí optar como primera opción a la elaboración del presente trabajo de investigación, el área fiscal y tributaria.

Consiguientemente, visto en la necesidad de elección de tema, la inspiración vino dada de una práctica habitual que ejerzo por las mañanas: la lectura del periódico. El afán por estar al corriente de la actualidad política y económica, dieron lugar al título del presente trabajo: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*.

Así pues, la cuestión que pueda plantearse el lector es, ¿Cómo ha llegado a realizar un trabajo de investigación en relación con el IIVTNU? Pues bien, a finales de octubre de 2021, en la prensa constantemente se debatía en torno a un concepto: las plusvalías municipales, que en nuestro ordenamiento jurídico se conocen como el ya citado IIVTNU

No obstante, el hecho de que en las noticias se aduzca regularmente el tema de las plusvalías municipales durante dicho período, no hubieran generado en mí la intención de estudiar el respectivo tributo, a no ser por unas declaraciones públicas de una diputada del congreso, la cual mantengo en anonimato, tanto su persona como el partido al cual pertenece, en las que reprodujo lo siguiente: “*¡No pasa absolutamente nada si el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucional las plusvalías municipales, porque este mismo lunes se aprobarán de nuevo!*”.

Las citadas declaraciones, fueron todo un asombro, puesto que no entendía como se puede celebrar tan llanamente la publicación de un Real Decreto-ley, corrigiendo el tributo en su vertiente inconstitucional, y cargar nuevamente al ciudadano con un impuesto y una sonrisa en el rostro.

En virtud de las expresas declaraciones, el revuelo político que se armó y la sentencia del TC que declaró inconstitucional y nulos de pleno derecho ciertos artículos que refieren al IIVTNU, el objetivo del presente trabajo de investigación reside en el estudio de la nueva doctrina en relación con el hecho imponible, la base imponible y su cuantificación, así como los tipos de gravamen aplicables en cada supuesto.

Por consiguiente, la estructura se compone de dos grandes bloques temáticos que, el primero de ellos está compuesto por el análisis del impuesto desde el punto de vista teórico, y en segundo término, la aproximación práctica, que consiste en la exposición de una serie de supuestos de elaboración propia a los que se da resolución en base a la regulación del impuesto analizada.

Por último, señalar que la metodología empleada se sirve de la utilización de la doctrina del TC, consultas de la DGT, jurisprudencia y webgrafía especializada.

## **2. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.**

En el presente punto del trabajo de investigación, vamos a examinar y desglosar en qué consiste el IIVTNU, siendo necesario a modo introductorio, entender el concepto de impuesto, puesto que su categorización se incluye dentro de esta noción.

Para ello, el art. 2 de la LGT indica que, un impuesto es un tributo, expresión la de tributo que se refiere a los ingresos monetarios que obtiene la Administración pública, por parte de los sujetos obligados, con el propósito y finalidad de preservar y sustentar los gastos públicos. Además, un tributo se puede clasificar en tres denominaciones: tasas, contribuciones especiales, y la que aquí nos ocupa, impuestos. A tal efecto, el IIVTNU es un tributo, dentro de la clasificación de impuesto.

Como afirma FERREIRO LAPATZA, un impuesto es el tributo que se exige al sujeto pasivo obligado, por el mero hecho de evidenciar capacidad económica, mediante negocios, actos o hechos. Asimismo, el concepto de impuesto se caracteriza por no estar sujeto a una contraprestación, dado que el pago de un impuesto no recibe por el contrario nada a cambio, abonándose el deber por obligación de Derecho público<sup>1</sup>.

Añádase a este respecto, la definición de MENÉNDEZ MORENO<sup>2</sup>, que otorga un sentir completo del concepto, precisándolo como “una obligación legal y pecuniaria establecida en favor de un ente público en régimen de derecho público, cuyo deudor manifiesta una capacidad económica caracterizada negativamente por la ausencia de actuación administrativa y positivamente por gravar su renta, patrimonio o consumo”.

Por ende, la comprensión del concepto impuesto es muy sencilla, dado que atañe a una obligación del contribuyente en verso al desarrollo de una capacidad económica, pero, aquí aparece una destacada cuestión: ¿Qué es capacidad económica?

---

<sup>1</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., en Curso de Derecho Financiero Español, edición 25<sup>a</sup>, ed. Marcial Pons, Madrid, 2006, pág. 340.

<sup>2</sup> MENÉNDEZ MORENO, A., en Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra, edición 20<sup>a</sup>, ed. Civitas, Pamplona, 2019, pág. 120.

En tal sentido, el art. 3.1 LGT, apunta que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica, hace que sea de especial relevancia la comprensión del concepto que introduce, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, el art. 31.1 de la CE, estableciendo que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, se llevará a cabo de acuerdo con la capacidad económica de cada individuo.

Asimismo, el TC en sentencia STC 27/1981, expone que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.

En definitiva, la exigencia que establece el legislador de que la ordenación del sistema tributario se base en la capacidad económica, refiere a la obligación de que los impuestos únicamente pueden tener como base imponible, una manifestación de riqueza, por lo que si no se da esta característica, la ciudadanía no puede ser gravado con el respectivo tributo. Es por ello que, el TC sienta doctrina en la que determina que el sostenimiento de los gastos públicos, debe provenir de prestaciones pecuniarias de dónde se pueda hallar riqueza, por lo que si ésta no es expresa, la administración no puede exigir su contribución<sup>3</sup>.

En este sentido, es enriquecedor citar la puntualización del concepto que propone MENÉNDEZ MORENO<sup>4</sup>, que establece que el principio de capacidad económica “significa que los tributos han de recaer sobre quienes puedan hacer frente a la carga económica derivada de su aplicación, para conseguir así un reparto justo de la carga tributaria. [...] De esta manera, la función básica de este principio es servir como presupuesto legitimador de las normas tributarias, para lo cual habrá de informar tanto la regulación de los aspectos o circunstancias subjetivos –personales y familiares– como de los objetivos –deben recaer sobre la renta, el patrimonio o el gasto–, aunque la doctrina considera que de estos tres últimos, el índice de capacidad económica más significativo de capacidad económica de las personas es su renta y, en menor medida, su patrimonio y su nivel de consumo o gasto”.

---

<sup>3</sup> También en STC 27/1981, de 20 de julio, o STC 150/1990, de 4 de octubre.

<sup>4</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. en *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, edición 16.ª, Lex Nova, Valladolid, 2015, pág.76.

Aún pareciendo lógica la doctrina hasta ahora expuesta, el TC no ha estado siempre de acorde con ella, puesto que en ocasiones, ha llegado a afirmar que “basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para que aquel principio constitucional quede a salvo”<sup>5</sup>. Esta conceptualización que el tribunal ha venido dando en ciertas ocasiones, ha hecho que impuestos como el IIVTNU vengan imponiéndose aunque la base imponible no sea positiva, gravando rentas que no solamente no eran potenciales, sino que inexistentes o ficticias. Aún así, según el último Pleno del tribunal en relación a esta materia, la doctrina ha dado un giro y se atiende a la primera de ellas que hemos expuesto en este punto.

Por último, en cuanto al principio de capacidad económica, dado su importancia en el presente trabajo de investigación y su aplicación como principio de justicia tributaria en el IIVTNU, cabe introducir que éste tiene dos límites, uno inferior que atañe al mínimo exento, y uno superior que hace referencia al principio de no confiscatoriedad. Por ende, es esencial establecer que el principio de capacidad económica que se requiere para la regulación de impuestos, tiene que tener en cuenta otros principios del ordenamiento jurídico, como los principios de igualdad o progresividad, con el fin de respetar lo dispuesto en el art. 31.1 CE.

## **2.1. NATURALEZA DEL IIVTNU.**

El IIVTNU, es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos, y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad, por medio de cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Una definición sumamente acertada lo define como “un tributo que tiene como función recaudatoria someter a gravamen el beneficio que obtienen las propiedades por su revalorización, durante el tiempo transcurrido de hasta veinte años, respecto al precio que se pagó por la compra y el que se produce en la venta de un inmueble”<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo de 1987.

<sup>6</sup> SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., en “Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU): En las transmisiones lucrativas también se puede demostrar una ausencia de incremento de valor”. *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista técnica especializada en Administración local y justicia municipal*. 2021, núm. 2.

El presente tributo, tiene por objeto imponer una obligación contributiva al ciudadano, por la obtención de renta o ganancia patrimonial, fruto de las acciones urbanísticas realizadas por el municipio en el que reside. A modo ejemplificativo, si delante de su vivienda habitual, se lleva a cabo una remodelación del entorno, consistente en la construcción de un parque infantil que sustituye un terreno sin edificación y completo de matorrales, la revalorización que sufre el terreno sobre el cual está edificado su domicilio, se verá gravada por el IIVTNU dado que cuando Ud. transmita el terreno, éste habrá aumentado su valor y producido una capacidad económica en su persona.

De esta manera, y como apunta CALVO ORTEGA, R<sup>7</sup>., el IIVTNU es un impuesto respaldado por el art. 47 CE, en el que se establece que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos. Es por ello que, comparto esta puntualización puesto que la ganancia patrimonial que he obtenido por la remodelación del entorno de mi terreno, sostenido con inversión pública efectuada por el municipio donde resido, merece que parte de este beneficio repercuta en el organismo local que ha propiciado este provecho, en este caso, el ayuntamiento.

A tal respecto, sobre la naturaleza del IIVTNU, la Consulta Vinculante de la DGT V0153-14, de 23 de enero, indica que la finalidad del legislador al elaborar la normativa del impuesto, residiendo en la voluntad de gravar las revalorizaciones que pudieran afectar a los terrenos de los particulares, en consecuencia a inversiones realizadas con fondos públicos, como por ejemplo, mejoras urbanísticas en materia de comunicaciones consistentes en carreteras, alumbrado, modificaciones del plan de ordenación, etc. A tal efecto, dado que el capital empleado es público, el incremento de valor que produce en los terrenos particulares debe ser compensado mediante el presente tributo.

## **2.2. HECHO IMPONIBLE.**

El hecho imponible, según art. 20.1 LGT, se define como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Sobre este tenor, SAINZ DE BUJANDA precisa este concepto como “el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria completa”.

---

<sup>7</sup> CALVO ORTEGA, R., en Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario, II Derecho Presupuestario, edición 18.a, ed. Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2014, pág.557.

En este sentido, MENÉNDEZ MORENO<sup>8</sup> considera que: A) El hecho imponible lo integra un conjunto de circunstancias descritas en las leyes reguladoras de los tributos. B) La consecuencia jurídica que se deriva de la realización del hecho imponible es el nacimiento de la obligación tributaria. C) La descripción legal del hecho imponible de cada tributo determina, a su vez, la configuración de los demás elementos de su estructura.

A tal respecto, el hecho imponible que grava el IIVTNU, es el incremento de valor que experimentan los terrenos, únicamente el suelo, como consecuencia de la transmisión de estos. Cómo veremos a posteriori en el cálculo de la base imponible, el impuesto grava la variación que ha sufrido el valor del terreno, en consecuencia a la revalorización que le haya podido dar las inversiones del municipio o causas ajenas al mismo. Por tanto, el hecho imponible se atiene a este incremento de valor, implicando por ello que si se da esta circunstancia, el transmitente de la propiedad tiene que contribuir al IIVTNU.

Con una descripción pormenorizada a modo de ilustración, continuando con el mismo ejemplo anterior, si el terreno que poseo en propiedad equivale a 100.000 euros, y con posterioridad a la edificación del parque contiguo a mi terreno, éste aumenta de valor a 120.000 euros, como se ha visto incrementado el valor del terreno de mi propiedad, se da cumplimiento al hecho imponible del IIVTNU y por ende, nace la obligación tributaria.

### **2.3. EXENCIONES.**

En la determinación del hecho imponible, existen exenciones, es decir, se da cumplimiento al hecho imponible pero no se genera la obligación tributaria<sup>9</sup>. Por lo tanto, se excluyen determinadas situaciones y personas al adeudo del impuesto, siendo en primer lugar, las situaciones o actos que pudieran revalorizar el incremento del valor del terreno, pero por el cual no se debe liquidar el impuesto, y, en segundo lugar, si la obligación de satisfacer el mismo recae en ciertas personas o entidades, éstas están exentas de su tributación.

---

<sup>8</sup> MENÉNDEZ MORENO, A. en *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, edición 16.a, ed. Lex Nova, Valladolid, 2015, pág.88.

<sup>9</sup> Así lo indica Alonso González, L.M., & Casanellas Chuecos, M., & Tovillas Morán, J.M., en *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, edición 2.<sup>a</sup>, ed. Atelier, Barcelona, 2013, pág. 142.

Así pues, los actos que pudieran suponer incremento de valor, pero por los cuales no pueden ser gravados por el IIVTNU, según el art. 105.1 TRLRHL, son exenciones objetivas las siguientes:

1) La constitución y transmisión de derechos de servidumbre. A tal respecto, los derechos de servidumbre hacen referencia a aquellos actos jurídicos onerosos o gratuitos, en los que se otorga un derecho real de goce al sirviente sobre la propiedad de un tercero, como puede ser un derecho de servidumbre de paso, por el cual el sirviente pueda pasar por la propiedad de una persona ajena (predio dominante) sin oposición alguna de ésta. Otros ejemplos son el derecho de servidumbre de aguas, acueductos, luces y vistas, comunidad de pastos, etc.

2) La transmisión de bienes considerados como Conjunto Histórico-Artístico o de interés cultural, cuando los propietarios de los mismos, hayan llevado a cabo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

3) Las transmisiones realizadas por personas físicas con la finalidad de saldar las deudas garantizadas con hipoteca, debiendo ser contraídas estas obligaciones únicamente con entidades de crédito. Aquí se introduce una exención sumamente interesante, por el supuesto de hecho que se da y el beneficiario del acto. En este sentido, si una persona física debe cancelar una deuda que había sido garantizada con la vivienda habitual del mismo, el sujeto pasivo que sería el mismo transmisor de la hipoteca, estaría exento de la liquidación del impuesto dado que estaría confiriendo su vivienda habitual por obligaciones económicas. A tal respecto, es lógico y evidente que se deba exonerar al sujeto pasivo del pago del tributo, puesto que si ya está prescindiendo de su vivienda habitual en virtud de una obligación contractual, ésta no sea capaz de poder abonar la liquidación del IIVTNU. A tal respecto, hay que añadir que en el momento de saldar la deuda, el actor no debe poseer derechos o bienes alternativos con los que pueda cumplir con la obligación, dado que si se hallan a posteriori, la administración local tendrá la potestad de girar la liquidación del impuesto correspondiente.

En segundo término, se establecen exenciones subjetivas a personas o entidades que cuando estas devienen el sujeto pasivo del impuesto, no deben presentar declaración de liquidación, siendo:

- 1) Los organismos y entidades de derecho público, como pueden ser el Estado o administraciones locales.
- 2) Las instituciones calificadas como de benéficas o de benéfico-docentes.
- 3) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- 4) Titulares de concesiones administrativas.
- 5) La Cruz Roja Española.
- 6) Entidades por las que se haya reconocido la exoneración por tratados o convenios internacionales.

#### **2.4. SUPUESTO DE INEXISTENCIA DE INCREMENTO DE VALOR.**

El hecho imponible que grava el presente impuesto, es el incremento de valor de los terrenos, pero, desde la incorporación del presente tributo a nuestro marco normativo, se ha venido aplicando una doctrina que confrontaba distintos principios tributarios, consistente en avalar una práctica que se contradecía con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, teniendo la obligación de liquidar el IIVTNU aunque no se haya producido un incremento de valor del terreno, siendo éste inexistente o ficticio.

Ahora bien, en fecha 26 de octubre de 2021, se da un giro total a la doctrina aplicable por los tribunales y la DGT, dado que el TC, en sentencia núm. 128/2021, declara inconstitucional y nula de pleno derecho los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL, reguladores del IIVTNU, y que prohíben la declaración de liquidación del citado impuesto si no se ha dado un incremento de valor sobre los terrenos.

Con anterioridad al 10 de noviembre del 2021, la determinación de la BI del IIVTNU, no tenía en cuenta la inexistencia del incremento de valor de los terrenos, procediéndose a realizar igualmente su liquidación aunque el terreno en cuestión no se haya revalorizado positivamente. Así pues, analizado el pronunciamiento del alto tribunal en cuanto establece que la ausencia del incremento de valor del terreno vulneraba el principio de capacidad económica, se añade en el cuerpo normativo el nuevo criterio para corregir el hecho imponible y no gravar aquellas transmisiones de propiedades que no han sufrido una revalorización positiva.

Así pues, analizados los nuevos términos del IIVTNU, éste no podrá gravar aquellas transmisiones en las que no se constata el incremento de valor del terreno, estableciéndose dos fechas de comparación para su posible aplicación.

Para determinar si se ha producido el incremento de valor en el terreno, se tienen en cuenta dos fechas entre las cuales se pueda cotejar el incremento de valor de la propiedad, una, la primera, en el momento de su adquisición o compra, y a posteriori, la fecha de transmisión o venta. A tal efecto, como ejemplo, si la cantidad por la que se adquiere la propiedad es mayor que la cifra correspondiente a su posterior venta, el incremento de valor del terreno es inexistente, por la cual el contribuyente no está obligado a su liquidación.

A modo de ilustración, si el suelo que tengo en propiedad equivale en su valor catastral a 50.000 euros, y en el suelo contiguo había edificada una escuela que ha sido clausurada y derrumbada, el valor de mi suelo se reduce a 25.000 euros, por ejemplo, por la reducción de afluencia, y por lo tanto, mi propiedad ha reducido su valor en el 50 por ciento. Ante tal situación, si en el día de mañana transmito la propiedad, no estaré sujeto al IIVTNU puesto que no se ha dado un incremento de valor en mi terreno.

Por último, una cuestión que se puede plantear es, ¿Cómo se constata la inexistencia del incremento de valor? La normativa prevé que ésta se acredite mediante el título que documente la operación de la transmisión o adquisición del terreno, por lo que, si no hay una declaración expresa de la compra o venta de este, su acreditación no podrá ser efectiva. Es más, la nueva regulación introduce la posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el valor real por el que se transmite o adquiere la propiedad, optándose por la cifra más elevada entre la declarada por el contribuyente y la comprobada por la administración. Así pues, entre las dos cantidades, se regirá la aplicación del IIVTNU por la mayor de ellas.

## **2.5. TERRENOS SUJETOS AL IIVTNU.**

No todos los terrenos están sujetos al presente impuesto a causa del Arbitrio de Plus Valía<sup>10</sup>, estableciendo este qué terrenos son gravados por el IIVTNU, y cuales se quedan excluidos a efectos del mismo, comprendiéndose una distinción entre los siguientes: terrenos

---

<sup>10</sup> Rodríguez García, E.B., & Pons Gonzalez, M., & Esteban Rodriguez, A., en *Impuesto municipal de plusvalía*, ed. Hesperia, Madrid, 1981, págs. 167-168.

urbanos, terrenos de características especiales y terrenos rústicos.

- A) Terrenos urbanos: son aquellos suelos que han sido clasificados como tales por el planeamiento urbanístico de cada municipio, considerándose como urbano, urbanizado o equivalente. En tal sentido, éstos pueden estar concentrados en núcleos de población o aislado de ellos, considerarse como tal aquellos que están dotados de abastecimiento de agua y suministro de energía, y adicionalmente, los terrenos consolidados por edificación.
- B) Terrenos de características especiales: se corresponden a aquellos que constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejoras, que a efectos catastrales se configuran como un único bien inmueble. A modo de ejemplo, están incluidos en esta categoría las presas, saltos de agua, autopistas, carreteras, aeropuertos, etc.
- C) Terrenos rústicos: aquellos que no se corresponden con la naturaleza urbana, y que asimismo no estén integrados en bienes inmuebles de características especiales.

Analizados, por tanto, los distintos tipos de terreno o suelo que marcan las disposiciones legales, los únicos que son gravados por el IIVTNU son los terrenos urbanos y los de características especiales, por lo que quedan exentos los terrenos rústicos, no siendo obligados a presentar declaración de liquidación aquellos propietarios que transmiten terrenos que no se comprenden como urbanos o de características especiales.

## 2.6. SUJETOS PASIVOS.

El sujeto pasivo, es la persona física o jurídica que tiene el deber de tributar por el impuesto correspondiente, en palabras de FALCÓN Y TELLA<sup>11</sup>, es el “titular de cualquier obligación derivada del tributo”, comprendiendo suma relevancia en todas las regulaciones de los distintos impuestos, incluido el nuestro, con la finalidad de concretar quién es el obligado tributario en las transmisiones de los terrenos, teniendo en cuenta si

---

<sup>11</sup> FALCÓN Y TELLA, R., en Derecho Financiero y Tributario. Parte General, edición 7<sup>a</sup>, ed. Servicio de Publicaciones de Derecho, Madrid, 2017, pág.205.

son a título lucrativo u oneroso, por lo que la figura varía en función de si existe contraprestación económica o no con la transmisión del bien inmueble.

En este sentido, podemos encontrar tres escenarios:

- 1) Si la transmisión del terreno se produce a título lucrativo, esto quiere decir que, el propietario cede la titularidad del bien sin recibir nada a cambio, el sujeto pasivo será la persona física o jurídica que adquiera el terreno, o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. En este sentido, la obligación de la liquidación del impuesto ya no recae sobre el transmisor, puesto que quien se beneficia del incremento de valor, es la persona que recibe el bien, siendo ésta la que ve incrementada su capacidad económica y por ende, la que debe abonar el IIVTNU.
- 2) Si la transmisión del terreno se produce a título oneroso, esto quiere decir que, el propietario cede la titularidad del bien mediante una contraprestación económica, el sujeto pasivo será la persona física o jurídica que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate. A tal respecto, se invierte la obligación cuando la transmisión se produce a título oneroso, puesto que en este caso, la persona que ha beneficiado del incremento de valor del terreno, y visto aumentada su capacidad económica, es la persona transmitente, siendo la vinculante para la liquidación del IIVTNU.
- 3) Si la persona obligada a la contribución del impuesto es una persona física no residente en España, el obligado a presentar la declaración de liquidación del impuesto será la persona física o jurídica que adquiera el terreno, o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.<sup>12</sup>

## **2.7. BASE IMPONIBLE.**

La base imponible, es un concepto que atañe a la magnitud dineraria que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En otras palabras, es la magnitud a la que se aplica el tipo de gravamen que da resultado a la cuota tributaria, y que representa

---

<sup>12</sup> Art. 106.2 TRLRHL.

el incremento de valor que ha influido en el terreno sujeto a tributación.

RAMALLO MASSANET<sup>13</sup>, define este concepto como “la magnitud de expresión cuantitativa que mide alguno de los elementos del hecho imponible a fin de que aplicado el tipo de gravamen nos dé la cuota tributaria”.

Por ende, cuando nos referimos a la base imponible, hacemos referencia a la cantidad resultante de medir, dimensionar, valorar o cuantificar el hecho imponible del tributo, sobre la cual se aplica el tipo de gravamen del impuesto.

Así pues, la base imponible del IIVTNU está constituida por el incremento de valor de los terrenos<sup>14</sup>, puesto de manifiesto en el momento de devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, de tal forma que el valor catastral (el valor del IBI) se multiplica por el coeficiente que corresponda al periodo de generación.

Ahora bien, si a instancias del sujeto pasivo, dicho cálculo resultase superior al incremento de valor real que haya experimentado el terreno, se tomará como base imponible la diferencia entre el valor de adquisición del terreno y el valor de transmisión o venta.

En este sentido, el marco normativo nos ofrece dos vías por las que se puede calcular la base imponible, fruto de la STC que estimó que el método de cálculo no se podía erigir de una única manera, dado que la antigua fórmula decaía en la posibilidad de gravar inexistencia de incremento de valor, considerando oportuno la incorporación de la estimación directa y reflejándose a continuación sus respectivas fórmulas:

Sistema objetivo (art. 107.1 TRLRHL)	BI = Valor del terreno en el momento de devengo x Coeficiente según el periodo de generación del incremento de valor.
Sistema de estimación directa o Plusvalía real (art. 107.5 TRLRHL)	BI = Valor de adquisición del terreno - Valor de transmisión del terreno

Tabla 1. Fórmulas del cálculo de la Base imponible. Elaboración propia

<sup>13</sup> Cita de RAMALLO MASSANET, recogido por MENÉNDEZ MORENO, A., en Derecho Financiero y Tributario, Parte General, edición 16.a, ed. Lex Nova, Valladolid, 2015, pág.188.

<sup>14</sup> FERREIRO LAPATZA, MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ en Curso de Derecho tributario, octava edición, Editorial Marcial Pons, Madrid, 2013, pág. 345.

Por consiguiente, en virtud de una de las partes de la fórmula, el contribuyente obligado deberá tener en cuenta ciertas reglas para determinar el valor del terreno en el momento de devengo, a efectos de la cuantificación de la base imponible, siendo de especial relevancia que en las transmisiones de terreno, el valor en el momento de devengo se corresponderá con el que tengan determinado a efectos del IBI, por lo que, el valor del terreno será igual al valor catastral, conforme las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario.

Sobre este particular, si el terreno en el momento de devengo no tuviera determinado el valor catastral, el respectivo ayuntamiento puede practicar la liquidación del impuesto a posteriori, cuando se haya determinado el correspondiente valor.

Seguidamente, en cuanto a la base imponible, se dota a los organismos locales, en este caso ayuntamientos, con la facultad de establecer reducciones y aligerar la suma del valor del terreno a beneficio del contribuyente, mediante diferentes herramientas y posibilidades. En tal sentido, una de ellas, consiste en la potestad conferida a los entes municipales de reducir el valor del terreno hasta un máximo del 15 por ciento, mediante la respectiva OF, hecho que representa para el contribuyente el acceso a tener una base imponible menor y por ende, una cuota tributaria inferior.

Adicionalmente, en la misma línea, se determina la posibilidad de que los ayuntamientos practiquen modificaciones colectivas, de carácter general, de los valores catastrales, estableciéndose asimismo la potestad de aplicar un coeficiente reductor sobre el nuevo valor catastral practicado por decisión unilateral del organismo público. En este sentido, se atribuye esta facultad dado que, si un ayuntamiento practica una revisión de los valores catastrales, que normalmente se llevan a cabo con posterioridad a una inversión pública, el valor de los terrenos ha aumentado y por ende, la cuota tributaria sería mayor para el contribuyente. Así pues, debido a las consecuencias que tendría esta revalorización del catastro, el marco legal establece la alternativa de aplicar unos coeficientes reductores de forma gradual, siempre y cuando respete las siguientes reglas: i) la aplicación de coeficientes reductores por esta circunstancia, puede tener efectos un máximo de cinco años, aplicándose de forma gradual un porcentaje reductor por cada año, y ii) el coeficiente reductor no puede superar el 60 por ciento de descuento del nuevo valor catastral.

Por último, en cuanto a la base imponible, la regulación estatal viene a establecer los topes máximos por los cuales se debe aplicar a los valores de terreno, el coeficiente multiplicador que representan el número de años por los cuales se ha incrementado el valor del terreno. A mayor comprensión, los coeficientes vienen a gravar el periodo de tiempo por el cual se ha puesto de manifiesto el incremento de valor del terreno, por lo que a mayor número de años, mayor será el valor del terreno y por ende, la cuota tributaria a abonar. Asimismo, para el cómputo de número de años transcurridos se tomarán los años completos, sin tener en cuenta las fracciones de año. Por otro lado, si la estancia no supera el año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos.

Adicionalmente, tener en cuenta al respecto que el periodo anterior a la adquisición del terreno no computa en la aplicación del presente coeficiente, contando únicamente a efectos del devengo, el periodo posterior a la adquisición del suelo.

Sobre este particular, añádase qué, los ayuntamientos son los que tienen la facultad de establecer los coeficientes aplicables, mediante las respectivas OF, sin que puedan exceder de los límites siguientes:

PERIODO DE GENERACIÓN	COEFICIENTE
Inferior a 1 año.	0,14
1 año.	0,13
2 años.	0,15
3 años.	0,16
4 años.	0,17
5 años.	0,17
6 años.	0,16
7 años.	0,12
8 años.	0,10
9 años.	0,09
10 años.	0,08
11 años.	0,08
12 años.	0,08
13 años.	0,08

14 años.	0,10
15 años.	0,12
16 años.	0,16
17 años.	0,20
18 años.	0,26
19 años.	0,36
Igual o superior a 20 años.	0,45

Tabla 2. Coeficientes de aplicación por el periodo de generación del incremento de valor. Elaboración propia.

Expuestos, por tanto, los coeficientes máximos establecidos en la legislación nacional, puntualizar el hecho de que en la OF núm. 12 de la provincia de Tarragona, se mantienen los mismos numerales aplicables, sin reducir ninguno de ellos.

## 2.8. TIPO DE GRAVAMEN.

El tipo de gravamen, es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra<sup>15</sup>. A tal respecto, CALVO ORTEGA<sup>16</sup> define el tipo de gravamen como “la parte de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en cada tributo que se atribuye al acreedor tributario. En consecuencia mide la obligación tributaria y determina la cuantía de ésta”.

Así pues, en el caso del presente impuesto, el tipo de gravamen lo impone o fija el ayuntamiento de cada municipio, mediante la respectiva OF, sin que pueda exceder del 30% fijado en el art. 108.1 TRLRHL. Sobre este particular, únicamente puede haber un tipo de gravamen, que comprenderá todo el periodo de generación del incremento de valor del terreno, o alternativamente, un tipo de gravamen por cada año de transcurso.

Ahora bien, a modo de resumen, hasta el momento, hemos examinado que a la base imponible se le aplica un coeficiente multiplicador que representa el incremento de valor del terreno en el tiempo; en segundo término, posteriormente se le aplica el tipo de gravamen que otorga como resultado la cantidad a abonar en concepto del impuesto IIVTNU, pero la cuestión que plantea es, ¿Después de la aplicación de tipo de gravamen correspondiente, que

<sup>15</sup> Art. 55.1 LGT.

<sup>16</sup> CALVO ORTEGA, R., en Curso de Derecho Financiero, I Derecho Tributario, II Derecho Presupuestario, edición 18.a, Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2014, pág.165.

cuota obtenemos? ¿Cuota íntegra o cuota líquida?

Así pues, la respuesta correcta es cuota íntegra, dado que ésta, es resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen correspondiente. Posteriormente, si el contribuyente obligado puede deducir ciertas bonificaciones, que establece la norma, al resultado de aplicar bonificaciones a la cuota íntegra, se obtiene la cuota líquida. A modo de ilustración:

$$\begin{aligned} \text{IIVTNU} &= \text{Valor del terreno} \times \text{Coeficiente aplicable} = \text{Base imponible} \times \text{Tipo de gravamen} \\ &= \text{Cuota íntegra} - \text{Bonificaciones} = \text{Cuota líquida} \end{aligned}$$

Por último, puesto que se ha hecho referencia a la posibilidad de adherirse a ciertas bonificaciones para reducir la cuota íntegra, reguladas por OF por los respectivos ayuntamientos, procederemos a exponerlas, siendo estas: i) una bonificación del 95 por ciento sobre la cuota íntegra, si la transmisión del terreno halla por causa la muerte del titular, cediendo el suelo a sus descendientes, ascendientes o cónyuges a título lucrativo. A este tenor, cabe recordar que cuando la transmisión se produce a título lucrativo, el sujeto pasivo es el receptor del terreno, pudiéndose bonificar en este caso al 95 por ciento si le transmiten la propiedad por muerte de su titular. Alternativamente, en segundo término, ii) se puede regular una bonificación del 95 por ciento de la cuota íntegra, si en el terreno objeto de transmisión, se desarrollan actividades económicas de carácter social, cultural, histórico artístico o de fomento del empleo, aunque la transmisión sea a título oneroso.

## 2.9. DEVENGO.

El devengo, es el momento en el que se cumplen las notas características del hecho imponible del impuesto de forma íntegra<sup>17</sup>, y por el cual, nace la obligación del sujeto pasivo a abonar el pago de este<sup>18</sup>. A mayor comprensión, dando uso a un vocabulario más informal, es el momento en el que se debe pagar el impuesto, debiéndose producir en la fecha de transmisión del terreno<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Alonso González, L.M., & Casanellas Chuecos, M., & Tovillas Morán, J.M., en *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, edición 4.a, ed. Atelier, Barcelona, 2019, pág. 144.

<sup>18</sup> Art. 109.1 TRLRHL.

<sup>19</sup> Merino Jara, I., en *Derecho Tributario. Parte Especial. Lecciones adaptadas EEES*, edición 4.a, ed. Tecnos, Madrid, 2015, pág. 709.

El momento de devengo, o nacimiento de la obligación tributaria en el IIVTNU, es cuando el terreno se haya transmitido, tanto a título oneroso como lucrativo, inter vivos o por causa de muerte<sup>20</sup>. A tal respecto, el deber del contribuyente no nace hasta que se haya hecho efectivo la transmisión del suelo en propiedad, dado que el hecho imponible determina el cumplimiento de dicha acción para estar sujetos al IIVTNU. Adicionalmente, se incorpora un segundo supuesto en el que nace la obligación de tributar, y esto es, cuando se constituya o transmita un derecho real de goce limitativo del dominio, produciéndose el devengo en la fecha de constitución o transmisión del mismo.

Por lo tanto, como regla general y supuesto comúnmente ocurrido, el momento de devengo atañe al instante en el que se transmite un terreno.

## **2.10. PLAZOS DE LIQUIDACIÓN.**

Una vez se haya producido el nacimiento de la obligación tributaria del IIVTNU, el momento de devengo no es decisión unilateral del contribuyente, pudiendo escoger en que fecha dar cumplimiento a este, sino que existen unos plazos que hay que respetar y que vienen regulados por normativa.

Así pues, teniendo en cuenta que el dies a quo está fijado en la fecha de transmisión del terreno en cuestión, los plazos para presentar declaración de liquidación corresponden a:

- 30 días hábiles en el caso de transmisiones inter vivos.
- 6 meses, prorrogable hasta 1 año a instancia de parte, cuando la causa de la transmisión radique en la muerte del titular.

Téngase en cuenta que, dentro del citado plazo, el sujeto pasivo está obligado a presentar la declaración de liquidación del impuesto, anexado con todos los documentos que acreditan las notas del hecho imponible, acompañándose todos los actos o contratos que originan la imposición. En este caso, podrían ser tanto el contrato de compraventa del terreno, o el certificado de defunción del propietario.

---

<sup>20</sup> Art. 109.1.a) TRLRHL

### 3. SUPUESTOS PRÁCTICOS.

En el presente apartado, se pondrá en práctica la parte de investigación que se ha desarrollado a lo largo del presente escrito, formulando supuestos prácticos de elaboración propia que requieran el cálculo de la base imponible, el tipo de gravamen aplicable, la cuota íntegra y la cuota líquida, en virtud de las previstas bonificaciones y reducciones que ofrece el marco normativo en determinados casos. Asimismo, en tal sentido, se tendrá en cuenta el método de cálculo que regía con anterioridad a la doctrina del TC, y adicionalmente, la nueva fórmula de estimación directa, fruto del nuevo criterio y las modificaciones introducidas por el legislador.

#### SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 1.

Un terreno urbano de 630 m<sup>2</sup> en Reus, fue comprado en fecha 10 de enero del año 2009, por un precio de 200.000€; posteriormente, fue transmitido a un particular en fecha 02 de febrero del año 2022, por el precio de 250.000€. En la fecha de venta del terreno, el valor catastral del mismo asciende a 120.000€.

#### Solución

El primer lugar, vamos a proceder a calcular la cuota líquida del impuesto, mediante el sistema objetivo que regía con anterioridad a la STC. A tal efecto, debemos tener en cuenta que el periodo impositivo es de 13 años, dado que el cómputo se realiza por años completos, sin tener en cuenta las fracciones de estos.

En aplicación de la fórmula del sistema objetivo, la base imponible es igual al valor catastral del terreno en el momento de devengo (120.000€), multiplicado por el coeficiente correspondiente al periodo impositivo de 13 años que, según la OF núm. 6 de Reus<sup>21</sup>, es de 0,08. Por ende,  $BI = 120.000 \times 0,08 = 9.600€$ . Seguidamente, el tipo de gravamen que fija en este caso el ayuntamiento de Reus, es del 30%, por lo que, la base líquida sería igual a 2.880€.

---

<sup>21</sup> OF núm. 6 de Reus, des de: <https://seu.reus.cat/seu/documentPublic/download/21381>

En contraposición, si acudimos al sistema de estimación directa, la fórmula establece que tenemos que restar al precio de venta, el precio de adquisición, por lo que la BI = 250.000 – 200.000 = 50.000€. Seguidamente, en aplicación del tipo de gravamen del 30%, la base líquida sería igual a 15.000€.

Del presente supuesto práctico, queda evidenciado que con el sistema objetivo, es más rentable calcular la base imponible, dado que no tiene en cuenta el valor real de mercado que sí valora el sistema de estimación directa, siendo más perjudicial en aquellos casos en los que se ha incrementado el valor del terreno.

Siendo estas conclusiones preliminares, procedemos a seguir analizando supuestos prácticos.

## **SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 2.**

Un bien inmueble situado en la localidad de El Catllar, fue adquirido por una persona física en fecha de 19 de agosto de 1999, por el precio de 270.000€, procediendo a su venta en fecha 03 de marzo de 2017, por el precio de 290.000€.

En la fecha de venta del bien inmueble, el valor catastral equivale a 170.000€, correspondiendo dicha cantidad a 68.000€ en concepto suelo, y a 102.000€ el valor de construcción.

### Solución

Primeramente, mediante el sistema objetivo, tenemos que tener en cuenta que el periodo impositivo es igual a 18 años. Ahora bien, lo que difiere del supuesto anterior, es el hecho de que ahora estamos ante un bien inmueble, no solamente un terreno sin edificación. Es por ello que, dado que el IIVTNU grava el suelo y no la construcción, la BI = 68.000 x 0,26 = 17.860€.

Consiguientemente, dado que el bien inmueble se halla en El Catllar, el tipo de gravamen aplicable según la OF núm. 16 de dicho municipio<sup>22</sup>, es del 16%, resultando la cuota líquida de 2.828.80€.

En contraposición, mediante el sistema de estimación directa, la BI = 290.000 – 270.000 = 20.000€. Sin embargo, como hemos precisado anteriormente, el IIVTNU únicamente grava el suelo, por lo que si el terreno representa el 60% del bien inmueble (102.000€ es el 60% de 170.000€), la BI se reduce a 12.000€. A continuación, en aplicación del tipo de gravamen del 16%, la cuota líquida asciende a 1.920€.

Así pues, cuantificadas las cuotas líquidas en base a los dos sistemas, hemos podido observar que mediante el sistema de estimación directa, la BI es inferior, siendo en este caso más provechoso para el contribuyente optar por este sistema.

### SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 3

Un bien inmueble sito en el municipio de Falset, es adquirido por un particular en fecha 12 de diciembre de 2018, por el precio de 140.000€. Ulteriormente, se transmite en fecha 04 de abril de 2021, por el precio de 115.000€.

En la fecha de venta del bien inmueble, el valor catastral equivale a 30.000€, correspondiendo dicha cantidad a 7.500€ en concepto suelo, y a 22.500€ el valor de construcción.

#### Solución

Del propio enunciado del caso práctico, se evidencia el hecho de que existe una pérdida de capacidad económica, puesto que se transmite el bien por un valor inferior al comprado. No obstante, vamos a examinar cómo se precedía con el criterio anterior la liquidación del IIVTNU.

Así pues, la anterior fórmula del cálculo de la BI = Valor catastral x Porcentaje anual fijado por ayuntamiento x Núm. de años en propiedad. A tal efecto, teniendo en

<sup>22</sup> OF núm. 16 de El Catllar, des de: <https://documents.elcatllar.cat/OF/2022/F16.pdf>

cuenta que el valor catastral del suelo es igual a 7.500€, la OF núm. 5 de Falset<sup>23</sup> establece un % del 2,8 por los periodos de generación de valor inferiores a 5 años y, que el propietario ha tenido en posesión el bien durante 3 años, la BI = 7.500€ x 2,8 x 3 = 630€.

$$\rightarrow BI = 7.500 \times (-2,8\%) = 210 \rightarrow BI = 210 \times 3 = 630€$$

Por consiguiente, en aplicación del tipo de gravamen del 22,90% del municipio en cuestión, la cuota líquida resultante asciende a 144,27€. A tal respecto, es sorprendente el hecho de que aunque se haya perdido capacidad económica con la operación, el sistema tributario te obligue a presentar la liquidación del IIVTNU y abonar la correspondiente suma.

Por contraposición, si acudimos al sistema de estimación directa y la nueva regulación del impuesto, la BI = 115.000 - 140.000 = -25.000€.

En tal sentido, dado que el valor catastral de suelo equivale al 25% del bien inmueble (7.500€ es igual al 25% de 30.000€), la BI se vería reducida a -6.250€.

Ante tal supuesto, hemos podido observar que mediante el sistema de estimación directa, sí que se pueden reflejar las pérdidas de capacidad económica en virtud de haber transmitido el bien inmueble a un valor inferior. Por ello, ante tal resultado negativo, el transmisor estaría exento de presentar declaración de liquidación, debiendo igualmente acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno, por medio de los títulos que reflejan la compra y venta del inmueble.

#### **SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 4.**

En fecha 02 de septiembre de 2021, una persona jurídica adquiere un bien inmueble situado en la localidad de Altafulla, por el precio de 160.000€. Posteriormente, dado que es una empresa que se dedica a la compraventa de inmuebles, transmite el mismo en fecha 14 de abril de 2022, por el precio de 185.000€.

En la fecha de venta del bien inmueble, el valor catastral asciende a 55.000€, correspondiendo la cifra de 13.750€ al valor del suelo, y subsidiariamente, 41.250€ a la edificación.

<sup>23</sup> OF núm. 5 de Falset, des de: [https://www.falset.org/sites/default/files/ordenances/documents-adjunts/ordenanca\\_fiscal\\_no5\\_reguladora\\_de\\_limpost\\_sobre\\_lincrement\\_del\\_valor\\_dels terrenys\\_de\\_nature](https://www.falset.org/sites/default/files/ordenances/documents-adjunts/ordenanca_fiscal_no5_reguladora_de_limpost_sobre_lincrement_del_valor_dels terrenys_de_nature)

### Solución

La peculiaridad del presente caso, radica en el hecho de que entre las fechas de adquisición y transmisión del bien no ha transcurrido más de un año, por lo que estamos ante un supuesto que, como prevé el marco normativo del IIVTNU, supone que tenemos que prorratear el coeficiente anual teniendo en cuenta únicamente el número de meses completos, sin disponer de las fracciones de mes.

Por ende, para el cálculo mediante el sistema objetivo, teniendo en cuenta que la OF núm. 4 de Altafulla<sup>24</sup>, establece un coeficiente anual del 0,14 para los periodos impositivos inferiores al año, y, que contamos con 7 meses completos, tendremos que multiplicar el valor catastral del suelo por 0,081 (0,14 x 7/12).

Así pues, la BI = 13.750 x 0,081 = 1.113,75€. Seguidamente, según el tipo de gravamen del 27,5% impuesto por dicho municipio, la cuota líquida asciende a 306,28€.

En contrapartida, mediante el sistema de estimación directa, la BI = 185.000 – 160.000 = 25.000€. Pero, dado que el suelo representa el 25% del valor catastral del inmueble, la cifra se reduce a 6.250€. Por consiguiente, en aplicación del tipo de gravamen del 27,5%, la cuota líquida resulta ser de 1.718,75€.

En virtud de los métodos analizados y sus respectivos cálculos, se puede observar que mediante el sistema objetivo, el contribuyente abona una cantidad inferior en concepto de IIVTNU.

### **SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 5**

En la localidad de Calafell, en fecha 07 de octubre de 1997, una persona física adquiere un bien inmueble por el precio de 120.000€. Al cabo de unos años, decide mudarse y transmite la propiedad en fecha 03 de agosto de 2004 por el precio de 100.000€. En la fecha de transmisión, el valor catastral equivale a 27.500€, siendo repartido entre 6.875€ el suelo y 20.625€ la edificación.

Respecto a la última transmisión, se conoce que el adquirente es una persona

<sup>24</sup> OF núm. 4 de Altafulla, des de: <https://www.seu-e.cat/documents/2264907/11296677/04+IIVTNU.pdf/4b1c9c36-9e08-462c-a04c-be17f7971d34>

jurídica, por denominación social TODO REPASO, S.A. La susodicha mercantil, adquiere la propiedad y desarrolla un negocio consistente en clases de repaso, pero, dado que los números no acabaron de hacer rentable la inversión, se vende el bien inmueble por 130.000€ en fecha 16 de octubre de 2012. En esta fecha, el valor catastral fue revisado y resultó ser equivalente a 30.000€, correspondiendo 7.500€ al suelo y 22.500€ a la construcción.

### Solución

En cuanto a la primera transmisión del bien, en fecha 03 de agosto de 2004, si acudimos al sistema de estimación directa, la BI =  $100.000 - 120.000 = - 20.000€$ . Ahora bien, puesto que el valor catastral del suelo representa el 25%, la misma se reduce a - 5.000€. Ante tal supuesto, dado que se ha producido una disminución del valor del terreno o minusvalía, el vendedor de la propiedad no está sujeto al IIVTNU (según la nueva regulación y el criterio del TC).

Analizado, por tanto, la no sujeción al impuesto de la primera transacción, procedamos a examinar la segunda de ellas, en fecha 16 de octubre de 2012. A tal respecto, la primera cuestión que se plantea es: si en la primera transmisión, el sujeto pasivo estuvo exento del pago del IIVTNU por minusvalía, en la segunda venta, para el cómputo de años por el cual se ha puesto de manifiesto el incremento de valor del terreno, ¿Se tiene en cuenta el periodo anterior a su adquisición?

La respuesta a la pregunta planteada es negativa, porque tal y como prevé el marco normativo, en los supuestos que se haya dado una no sujeción y a posteriori se vuelva a transmitir el bien inmueble, únicamente se tendrá en cuenta el periodo de tiempo siguiente a la adquisición.

Por tanto, habiendo aclarado esta primera cuestión, procedamos con el cálculo de la cuota íntegra mediante el sistema objetivo. Para ello, debemos tener en cuenta que el periodo impositivo equivale a 8 años y que, según la OF núm. 1.4 de Altafulla<sup>25</sup>, el coeficiente de aplicación es de 0,1. Así pues, la BI =  $7.500 \times 0,1 = 750€$ . Seguidamente,

<sup>25</sup> OF núm. 1.4 de Calafell, des de:

<https://www.diputaciodeltaragona.cat/ebop/index.php?op=dwn&tipus=i&data=20220519&any=2022&num=04143&v=i>

según el tipo de gravamen del 30% que establece el citado precepto, la cuota íntegra es igual a 225€.

No obstante, puesto que estamos ante un supuesto en el que el transmitente desarrollaba actividades económicas con fines sociales, el Ayuntamiento de Altafulla reconoce una bonificación del 95% sobre la base íntegra, máximo aplicable según TRLRHL, y que reduce la cuota líquida a 37,5€.

En contrapartida, si acudimos al sistema de estimación directa, la BI = 130.000 – 100.000 = 30.000€. Por consiguiente, dado que el valor catastral del suelo representa el 25%, la BI se reduce a 7.500€. Acto seguido, en aplicación del tipo de gravamen, la cuota íntegra equivale a 2.250€. Por último, y en virtud de la bonificación expresa, la cuota líquida asciende a 112,50€.

Conforme a los cálculos realizados, nuevamente con el sistema objetivo se desprende una carga tributaria menor, por lo que se puede ir creando la conclusión de que este sistema es más económico, pero, siendo útil tener dos herramientas de cuantificación para optar por la más rentable.

## **SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 6**

En la localidad de Mont-Roig del Camp, en la urbanización Bonmont, se adquirió un bien inmueble en fecha 01 de diciembre de 1989 por el precio de 250.000€. Posteriormente, este se transmitió en fecha 14 de enero de 2020 por el precio de 370.000€.

En la fecha de venta del bien inmueble, el valor catastral asciende a 125.000€, correspondiendo la cifra de 31.250€ al valor del suelo, y subsidiariamente, 93.750€ a la edificación.

### Solución

El dato a resaltar de este supuesto, es el periodo impositivo que presenta, dado que es equivalente a 30 años. Asimismo, tener en cuenta según la OF núm. 5 del municipio del Mont-Roig<sup>26</sup>, el coeficiente aplicable al periodo impositivo de 30 años, siendo igual a

<sup>26</sup> OF núm. 5 del Mont-Roig, des de: <https://mont-roig.cat/wp-content/uploads/Modificacio-de-lOrdenanca->

0,45, aplicándose un tipo de gravamen del 24,50%.

En uso de ambos sistemas, completemos las fórmulas de forma gráfica:

Sistema objetivo:  $BI = 31.250 \times 0,45 = 14.062,50€$ .

$$CL = 14.062,50 \times 24,50\% = 3.445,31€$$

Sistema de estimación directa:  $BI = 370.000 - 250.000 = 120.000€$

Dado que el suelo representa el 25%, la  $BI = 120.000 \times 0,25\% = 30.000€$

$$CL = 30.000 \times 24,50\% = 7.350€$$

A modo de comparación, vayamos a ver en cuanto resultaría la CL si aplicásemos la fórmula anterior a la STC:

Sistema anterior:  $BI = 31.250 \times 3\% \times 30 \text{ años} = 28.125€$ .

$$CL = 28.125 \times 24,50\% = 6.890,62€$$

Analizados los vigentes sistemas de cuantificación de la BI, como el anterior a la modificación introducida por el TC, se puede observar que con el sistema objetivo, la CL es inferior, creando incluso asombro, el hecho de que el nuevo sistema de estimación directa sea más gravoso que el sistema anterior de cálculo.

## **SUPUESTO PRÁCTICO NÚM. 7**

Un vecino de la localidad de Cambrils, ha decidido trasladarse a Madrid por asuntos laborales, vendiendo el bien inmueble donde residía desde fecha 13 de mayo de 2009, adquirido por 160.000€, por el precio de 190.000€ en fecha 02 de julio de 2022.

Ahora bien, durante este año 2022, se ha llevado a cabo un procedimiento de valoración colectiva, de carácter general, de los catastros inmobiliarios de todo el municipio, resultando que en la fecha de devengo del IIVTNU, el valor catastral del inmueble equivale a 95.000€, correspondiendo 23.750€ al suelo y 71.250€ a la edificación.

## Solución

Visto la peculiaridad del presente supuesto, primeramente debemos acudir a la OF núm. 3 de Cambrils<sup>27</sup>, dónde se verá regulado la reducción aplicable por el procedimiento de valoración colectiva del catastro inmobiliario que se ha practicado en el municipio.

Por ende, el art. 5.8 del citado precepto, establece que cuando se producen estas actualizaciones del valor catastral de carácter general, se aplica una reducción del 60% sobre el nuevo valor del catastro inmobiliario, correspondiente al suelo.

Asimismo, tener en cuenta que por el periodo impositivo de 13 años, se aplica el coeficiente del 0,08. El tipo de gravamen asciende al 30%.

En uso de ambos sistemas, completemos las fórmulas de forma gráfica:

Sistema objetivo: Valor catastral = 23.750 x 60% = 14.250€

$$BI = 14.250 \times 0,08 = 1.140€.$$

$$CL = 1.140 \times 30\% = 342€$$

Sistema de estimación directa: BI = 190.000 – 160.000 = 30.000€

Dado que el suelo representa el 25%, la BI = 30.000 x 0,25% = 7.500€

$$CL = 7.500 \times 30\% = 2.250€$$

Analizadas ambas fórmulas, queda evidenciado de nuevo el hecho de que el sistema objetivo ofrece una cuantificación menor de la BI para el contribuyente, añadiéndose que, los procesos de revalorización de catastros inmobiliarios de carácter general, repercuten positivamente en la CL ha abonar por el sujeto pasivo, debido a la reducción aplicable que establece la norma.

---

<sup>27</sup> OF. Núm. 3 de Cambrils, des de: <https://seu.cambrils.cat/documentPublic/download/5264>

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

Una vez finalizado el estudio teórico-práctico del IIVTNU, a la luz de la STC 182/2021 en relación con el hecho imponible, el cálculo de la base imponible y el tipo de gravamen aplicable, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

1. La modificación del marco normativo regulador del IIVTNU, ha sido todo un acierto por parte del legislador, que por obligación del TC, ha tenido que someter el impuesto al principio de capacidad económica y no confiscatoriedad de una forma efectiva, dado que hasta el momento, el tributo alcanzaba incluso a gravar aquellas transmisiones de terreno que no comprendían un incremento de valor. Así pues, el nuevo criterio ha modificado e introducido novedades en cuanto al hecho imponible y la cuantificación de la BI, que a mi parecer, han sido totalmente adecuadas para la ciudadanía, puesto que, en primer lugar, si no se da incremento de valor del terreno en propiedad, el transmitente no estaría sujeto a la declaración de liquidación del impuesto, y, en segundo lugar, la nueva herramienta de estimación directa para calcular la BI, ofrece la posibilidad al sujeto pasivo de tener una fórmula de cuantificación que tiene en cuenta el valor real de mercado del terreno, y adicionalmente, tiene un carácter subsidiario al sistema objetivo que se venía imponiendo, siendo de esta manera apropiado tener dos herramientas de cuantificación de la BI.

2. La nueva redacción del precepto legal que comprende el hecho imponible del IIVTNU, guarda una relación de correspondencia con el principio de capacidad económica que hasta el momento había estado entenebrecida. Con anterioridad a la modificación del art. 107 TRLRHL, según mi percepción, el principio de capacidad económica había sido desvalorizado de su poder de actuación, dado que no es entendible que un impuesto pueda llegar a gravar aquellas acciones o actos jurídicos que no dan lugar a riqueza, desvirtuando así el mismo concepto de impuesto. En la actualidad, con la nueva modificación del hecho imponible que únicamente hace nacer la obligación tributaria cuando se da un incremento real del valor del terreno, el principio de capacidad económica es plausible y hace que si del acto de transmitir el bien no se halla una riqueza, esta venta no pueda ser objeto de gravamen.

3. En cuanto a la nueva fórmula de cuantificación de la BI y la incorporación del sistema de estimación directa, pienso que ha sido una medida idónea del legislador,

puesto que de esta manera, el sujeto pasivo podrá acogerse a la herramienta de cálculo que más se adecue a sus necesidades. En este sentido, cabe puntualizar, que aunque con carácter general sea más beneficioso la aplicación del sistema objetivo, analizado en el apartado anterior y poniéndose en evidencia que la mayoría de los supuestos veía más rentable su aplicación, la nueva herramienta de estimación directa es igualmente fructífera, dado que es la que mejor acredita la minusvalía o no incremento de valor del terreno y, tiene en cuenta el valor real de mercado del bien inmueble, no dando lugar el sistema objetivo al precio de mercado dado que se rige únicamente por el valor catastral.

Asimismo, hay que destacar en cuanto al cálculo de la BI, la utilidad de la LCI y el valor catastral de los terrenos, dado que si nos acogiéramos al precio de venta de este, la BI sería mucho mayor y por ende, la CL.

4. De la exposición de los supuestos prácticos, se desprenden dos conclusiones sumamente relevantes. En primer lugar, es asombrosa la adaptación de los entes locales a la regulación del TRLRHL y la modificación consecuencia del TC, puesto que hemos podido cuantificar la BI, la CI y la CL de los casos con las OF adaptadas al marco normativo actual. En todas y cada una de las OF de los municipios, tenemos las modificaciones introducidas en cuanto al hecho imponible, haciendo posible la no sujeción al IIVTNU si el terreno desprende una minusvalía en la fecha de devengo. En segundo lugar, en cuanto al tipo de gravamen, el TRLRHL regula los topes máximos por los cuales los ayuntamientos pueden optar a gravar a sus sujetos obligados, siendo complaciente examinar que hay organismos que no deciden ajustarse el máximo legal, sino que ofrecen reducciones a sus contribuyentes.

5. Por último, manifestar que el IIVTNU me parece un tributo de aplicación lógica y necesaria, puesto que las inversiones que pueda hacer el sector público y repercutan en el individuo, deben ser compensadas por este a posteriori cuando vea aumentada su capacidad económica en virtud del incremento de valor del terreno.

## 5. BIBLIOGRAFIA.

Alonso González, L.M., & Casanellas Chuecos, M., & Tovillas Morán, J.M., en *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, edición 4<sup>a</sup>, ed. Atelier, Barcelona, 2019, pp. 144.

Alonso González, L.M., & Casanellas Chuecos, M., & Tovillas Morán, J.M., en *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, edición 2<sup>a</sup>, ed. Atelier, Barcelona, 2013, pp. 142.

CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero. I Derecho Tributario. II Derecho Presupuestario*, ed. Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2014, pp. 165 y 557.

FALCÓN Y TELLA, Ramón., en *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, edición 7<sup>a</sup>, ed. Servicio de Publicaciones de Derecho, Madrid, 2017, pp. 205.

Ferreiro Lapatza, J.J., & Martín Fernández, J., & Rodríguez Márquez, J., *Curso de Derecho tributario. Sistema tributario español*, ed. Marcial Pons, Madrid, 2013, pp. 345.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, edición 25.a, ed. Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 340.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, ed. Lex Nova, Valladolid, 2015, pp. 76, 88 y 188.

MENÉNDEZ MORENO, A., en *Derecho Financiero y Tributario. Lecciones de cátedra*, edición 20<sup>a</sup>, ed. Civitas, Pamplona, 2019, pp.120.

MERINO JARA, Isaac., en *Derecho Tributario. Parte Especial. Lecciones adaptadas EEES*, edición 4.a, ed. Tecnos, Madrid, 2015, pp. 709.

Rodríguez García, E.B., & Pons Gonzalez, M., & Esteban Rodriguez, A., en *Impuesto municipal de plusvalía*, ed. Hesperia, Madrid, 1981, pp. 167-168.

SÁNCHEZ SÁNCEZ, E.M., en “Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU): En las transmisiones lucrativas también se puede demostrar una ausencia de incremento de valor”. *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados: Revista técnica especializada en Administración local y justicia municipal*. 2021, núm. 2.

## 6. JURISPRUDENCIA.

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021.

Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre de 1990.

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo de 1987.

Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio de 1981.