

## Elemento temporal del IIVTNU

**Moreno Serrano, Beatriz**

Esta doctrina forma parte del libro *"Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana"* , edición nº 2, El Consultor de los Ayuntamientos, 2020.

**LA LEY 14961/2019**

El art. 21.1 de la LGT define el devengo de un tributo como el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La antigua LGT (Ley 230/1963) no establecía una definición de devengo. Eran la doctrina y los tribunales los que habían configurado el concepto de devengo en el ámbito del derecho tributario. La Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, recomendó la inclusión en la actual LGT de una definición de devengo (1) . La Ley 58/2003 recogió la citada propuesta contenida en el Informe.

La fecha del devengo de un tributo es clave ya que dicha fecha determina las circunstancias relevantes para la configuración del tributo. No obstante, hemos de tener presente que la exigibilidad de la cantidad a ingresar puede ser establecida por el legislador en un momento distinto al del devengo.

Conforme al art. 109 del TRLRHL, el IIVTNU se devenga:

- a)** Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.
- b)** Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

Analicemos a continuación algunos supuestos de especial interés:

### 1. DOCUMENTOS PRIVADOS

Conforme al art. 1227 del CC, «la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, o desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio».

En cuanto a la entrega de un funcionario público por razón de su oficio, es necesario recordar que según la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, el art. 1227 del CC no distingue la naturaleza estatal, autonómica o local del funcionario público (2) . Esta doctrina no beneficia a los ayuntamientos ya que estos últimos no tienen constancia de la presentación de documentos privados en otras administraciones públicas para otros tributos.

La sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2001, reconoce que probado por acta de la Inspección de Hacienda del Estado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la transmisión de un terreno en documento privado, dicha prueba produce efectos en relación a la prescripción por el IIVTNU. En defensa de los intereses municipales, el Tribunal Supremo recalca la posible responsabilidad en que pueden incurrir las otras Administraciones Públicas al no comunicar a los ayuntamientos interesados este tipo de actuaciones, pese a la cooperación y coordinación que debe existir entre los distintos Entes públicos:

«Cuestión distinta es la posible responsabilidad en que pudo haber incurrido la Administración Tributaria del Estado, al no comunicar al Ayuntamiento de Burjassot, pese a la cooperación y coordinación que debe existir entre los distintos Entes públicos, el hecho conocido en 1980 por sus Servicios de Inspección de los Tributos, de la adquisición del terreno referido, por las empresas J. ALEGRE, S.A., e INMOBILIARIA, S.A., que obviamente se había llevado a cabo omitiendo no solo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que bien se cuidó de exigirlo, liquidarlo y cobrarlo, sino también el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos» (3) .

El Tribunal Supremo ha aclarado en numerosas ocasiones que la prevención establecida en el art. 1227 del CC solo es aplicable cuando no existen otros medios de prueba que justifiquen la realidad de la fecha consignada en el documento privado, es decir, cuando el hecho a que se refiere solo puede tener demostración por el propio documento, lo que no ocurre cuando existen otros medios de prueba que acreditan la realidad de la fecha que en él aparece (4) . Afirmo el citado Tribunal que

«La Jurisprudencia civil mantiene que este art. 1227 del Código Civil es una presunción *iuris tantum* de que la fecha del documento privado es la que resulta de los hechos indicados, pero que admite prueba en contrario, que si es suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta» (5) .

El Tribunal Constitucional ha reconocido en diversas ocasiones las interrelaciones existentes entre la indefensión contemplada en el art. 24.1 de la CE y el derecho a los medios de prueba, y ha entendido como incluida dentro de los medios de defensa, cuya privación o desconocimiento puede constituir indefensión, la posibilidad de aportación de medios de prueba (6) .

La conjunción del título y el modo en las transmisiones onerosas inmobiliarias o, incluso, los efectos de alguno de los hechos indicados en el art. 1227 del CC se entienden también producidos cuando las noticias del acto gravado acceden ante un organismo no incardinado en la propia Administración Tributaria (pues lo esencial es que se acredite la fecha de la transmisión y no la fecha en que tuvo conocimiento de la celebración del negocio jurídico y del hecho imponible del IIVTNU la Corporación liquidadora del mismo).

Por otro lado, la ineficacia —inicial— frente a terceros del documento privado resulta inoperante cuando el ayuntamiento, indirectamente o a través de actos propios, admite, implícitamente, la realidad de la transmisión dominical (por lo que el ayuntamiento no puede, después, desconocer la existencia de tal transmisión, reconocida a través de sus actuaciones o de sus actitudes de hecho y de derecho, que le vedan, después, ir contra sus propias decisiones).

Así por ejemplo, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo ha considerado que queda acreditada la fecha de transmisión del inmueble cuando el pago del IBI por el adquirente del inmueble se realiza a la vista de todo el mundo, incluido el propio ayuntamiento (en cuyas arcas municipales se ingresan las cuotas del IBI) (7) .

También queda acreditada la fecha de la transmisión del inmueble en el momento de la solicitud, en su calidad de propietario del inmueble en cuestión, de autorización para realizar obras de explanación, limpieza y relleno del solar y para colocar un cerramiento de malla metálica, autorización que le fue concedida por acuerdo del Alcalde y que dio lugar, asimismo, al pago de las Tasas por la concesión de la pertinente Licencia Municipal de las obras mencionadas (8) .

Para que el contrato de compraventa inmobiliaria, de naturaleza consensual, genere, en el devenir de su plena consumación, la transmisión de la propiedad de lo vendido (y, con ella, el devengo del IIVTNU), se requiere la plasmación de un mecanismo instrumental complementario (coetáneo o sucesivo) de «tradición», nuestro ordenamiento jurídico exige, con base en los artículos. 609, 1095 y 1462 del CC, que, además del negocio jurídico, contrato o «título» en que se materialice el acuerdo de voluntades de vender y comprar (cuya inicial libertad de forma viene modulada, a los efectos de la

gestión del IIVTNU, por la exigencia de que tal acuerdo aparezca expresado en un documento debidamente autenticado, sea público o privado), concorra la tradición, «traditio» o «modo», o sea, la «puesta de la cosa vendida en poder y posesión del comprador», en cualquiera de las modalidades previstas en los arts. 1462 a 1464 del citado Código.

Como afirma la Subdirección General de Tributos Locales en consulta de 19 de septiembre de 2019, «El contrato de compraventa por sí solo es el título generador de obligaciones y la entrega es el modo mediante el cual se opera la transmisión de la propiedad» (9) .

Concluimos, por tanto, que si en la fecha de la firma del documento privado de compraventa se produce también la entrega real y efectiva del inmueble al comprador, en ese momento se entenderá transmitida la propiedad del bien inmueble. En caso contrario, habrá que estar al otorgamiento posterior de la escritura pública de compraventa, que se equipara a la entrega de la cosa, salvo que de la misma escritura no resultare o se dedujese claramente lo contrario.

## 2. EXPROPIACIÓN FORZOSA

Dentro de los supuestos de transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, no solo se incluyen aquellos negocios derivados de la voluntad de las partes (compraventa, donación, permuta, etc.), sino también otros supuestos como la expropiación forzosa o las transmisiones de estos terrenos en subastas judiciales o administrativas, en los que se produce una traslación del dominio o propiedad sobre el terreno.

En relación con las expropiaciones forzosas, el art. 53 de la LEF, dispone que el acta de ocupación, que se extenderá a continuación del pago, acompañada de los justificantes del mismo, será título bastante para que en el Registro de la Propiedad se inscriba o tome razón de la transmisión del dominio y se verifique, en su caso, la cancelación de las cargas, gravámenes y derechos reales de toda clase a que estuviere afectada la cosa expropiada.

Por tanto, hasta tanto no se dicte el acta de ocupación de los bienes inmuebles expropiados no se produce la transmisión de la propiedad desde la persona o entidad expropiada a la persona o entidad beneficiaria de la expropiación.

En los casos de expropiaciones forzosas, el devengo se produce en el momento de la suscripción del acta de ocupación. Así lo viene reiterando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, que justifica el momento de la suscripción del acta de ocupación porque, hasta ese momento, el particular afectado, como titular, aún, del bien expropiado, dispone de las facultades de exclusión que el dominio le confiere, pudiendo emplear, frente a la Administración, en caso de ocupación prematura, los interdictos de retener y recobrar la posesión; y, asimismo, en cuanto dueño del bien hasta que no tenga lugar el pago y la ocupación, viene obligado a mantenerlo en condiciones de seguridad y salubridad, conforme a los arts. 30.1 y 125 de la LEF (preceptos determinantes, *a sensu contrario*, de que la situación de dominio no se extingue hasta que se abona el precio y se ocupa el bien) (10) .

Como indica la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en consulta de 11 de junio de 2019, «la transmisión de la propiedad en una expropiación forzosa tramitada por el procedimiento ordinario y, por ello, las eventuales variaciones en el patrimonio del expropiado, tienen lugar, por la concurrencia del título y el modo, conforme a lo dispuesto en el artículo 609 del Código Civil, cuando, una vez pagado o consignado el justiprecio, se ocupa la finca, sin perjuicio de que la cuantía del mismo pueda después variar si hubiere pendencia al respecto» (11) .

Sobre la demora en la formalización del acta de ocupación por razones exclusivamente imputables al Ayuntamiento puede consultarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de julio de 2016:

«Así pues, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 53 de la LEF, hasta tanto no se pague el

justiprecio y se ocupe posteriormente la finca, esta continúa siendo propiedad del expropiado, el cual, aún cuando no pueda efectuar actos de disposición puede continuar poseyéndola y en su caso obtener sus frutos.

No le falta razón al recurrente cuando se queja de la actuación dilatante de la Administración, pero las disfunciones que esta pueda causar deben ser compensadas por otras vías (como son el pago de intereses de demora, los cuales si media procedimiento judicial y se observa falta de diligencia pueden ser incrementados en dos puntos o, incluso la exigencia de responsabilidad por mal funcionamiento), pero en ningún caso puede modificarse las reglas de la expropiación, según las cuales (a excepción de la expropiación urgente), hasta que no se pague el justiprecio no se procede a la ocupación de la finca, razón por la cual, dado que en el ejercicio al que se refiere la liquidación del IBI inicialmente impugnada, el Ayuntamiento todavía no había ocupado la finca, el sujeto pasivo tributario continuaba siendo el propietario expropiado que era su titular registral y todavía la poseía» (12) .

Analicemos ahora si existe alguna peculiaridad, en cuanto al devengo del IIVTNU, en el supuesto excepcional del procedimiento expropiatorio de urgencia en el que se habilita a la Administración para ocupar el bien expropiado antes de fijar el precio de la operación y, por ello, antes de pagar. En estos procedimientos, la transmisión de la propiedad también se produce con la ocupación del inmueble, cumplidos los trámites preliminares contemplados en el art. 52 de la LEF (acta de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas). Como afirma el Tribunal Supremo,

«Este diseño, sin embargo, no altera la sustancia de la institución expropiatoria, que como modo de transmisión forzosa de la propiedad no escapa a las reglas generales que, en nuestro derecho civil, presiden los distintos modos de adquirir la propiedad» (13) .

Como indica la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas en la consulta antes mencionada de 19 de septiembre de 2019, «en los procedimientos de urgencia la transmisión de la propiedad se produce con la ocupación de la finca, cumplidos los trámites preliminares contemplados en el repetido artículo 52 (acta previa de ocupación y hoja de depósito, fijación de indemnizaciones por rápida ocupación y pago de estas últimas)» (14) .

### **3. TRANSMISIÓN MEDIANTE SUBASTA JUDICIAL**

En relación con la subasta de bienes inmuebles, regulada en la sección 6ª, del capítulo IV «Del procedimiento de apremio» del Título IV «De la ejecución dineraria» de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC), el art. 673 que regula la inscripción de la adquisición y la cancelación de cargas, establece lo siguiente:

«Será título bastante para la inscripción en el Registro de la Propiedad el testimonio, expedido por el Secretario judicial, del decreto de adjudicación, comprensivo de la resolución de aprobación del remate, de la adjudicación al acreedor o de la transmisión por convenio de realización o por persona o entidad especializada, y en el que se exprese, en su caso, que se ha consignado el precio, así como las demás circunstancias necesarias para la inscripción con arreglo a la legislación hipotecaria.

El testimonio expresará, en su caso, que el rematante ha obtenido crédito para atender el pago del precio del remate y, en su caso, el depósito previo, indicando los importes financiados y la entidad que haya concedido el préstamo, a los efectos previstos en el artículo 134 de la Ley Hipotecaria».

Por tanto, la transmisión de la propiedad del bien inmueble, como consecuencia de la adjudicación judicial en el seno de un procedimiento de ejecución judicial, se produce en la fecha en que se dicta el testimonio, expedido por el Secretario Judicial, del decreto de adjudicación. Este testimonio, tal como establece el art. 673 de la LEC es título bastante para la inscripción del dominio en el Registro de la Propiedad a favor del adjudicatario del bien inmueble subastado.

Indica la Subdirección General de Tributos Locales, en su consulta de 21 de junio de 2018:

«Este criterio, establecido ya por este Centro Directivo en las consultas V1616-07, de 23 de julio, y V1584-08, de 28 de julio, referentes al IVTNU, es coincidente con el que se dispone en diversas sentencias de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (sentencias de 20 de julio de 2006, 4 de octubre de 2006, 19 de junio de 2007 y 2 de diciembre de 2009). Así, en la primera de las sentencias citadas, la de fecha 20 de julio de 2006 (nº de recurso 3923/1999), en el fundamento de derecho tercero se señala que:

"(...)

No obstante, en aras del derecho a la tutela judicial efectiva, procede entender que de la fundamentación del motivo puede inferirse que la infracción denunciada gira en torno a los preceptos que regulan la transmisión de dominio en el CC (arts. 609 y 1462.2) y en la LEC 1881 (art. 1514) por haber existido, a su juicio, bien tradición simbólica, bien tradición real de la finca subastada en favor de la sociedad demandante.

A) Inexistencia de tradición simbólica.

Esta Sala tiene declarado que, promulgada la Ley 10/1992, la consumación de la enajenación se produce, conforme al art. 1514 LEC 1881 modificado, aplicable a este proceso por razones temporales, con la expedición del testimonio del auto de aprobación del remate y demás requisitos que habilitan para la inscripción en el Registro de la Propiedad (art. 1515 LEC 1881) y que la expedición del testimonio en el que se documenta la venta judicial produce la tradición simbólica prevista en el artículo 1462.2 CC, análogamente a como sucedía anteriormente cuando se documentaba mediante escritura pública.

En suma, la venta se perfecciona con la aprobación del remate y la tradición se produce con la plasmación de la venta en un documento público que antes era una escritura notarial y ahora es el testimonio del auto de aprobación expedido por el secretario.

La sentencia de apelación no infringe esta doctrina cuando afirma que, aunque existe título —el acta de cesión de remate— no ha existido tradición simbólica, o al menos no se ha acreditado, por cuanto la parte demandante en tercería no ha aportado el testimonio expedido por el secretario del auto de aprobación del remate y adjudicación al cesionario (sino sólo una certificación de haberse producido la subasta, el remate, y la cesión de éste), requisito de titulación indispensable para que pueda entenderse que se ha producido la transmisión de dominio en favor de la parte demandante, la cual exige no solamente que exista título, sino también que concorra modo de adquirir mediante la tradición o entrega (artículo 609 CC)".

Los artículos 1514 y 1515 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aprobada por el Real Decreto de 3 de febrero de 1881, han sido derogados por la disposición derogatoria única de la LEC, reproduciendo, *mutatis mutandis*, los artículos 674 y 675 de la LEC anteriormente transcritos el contenido de aquellos.

De acuerdo con lo anterior, el IIVTNU se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno. En el caso planteado, la transmisión se produce en la fecha en que se dicte el testimonio expedido por el Secretario Judicial, comprensivo del auto de adjudicación. Este auto, tal como establece el artículo 673 de la LEC es título bastante para la inscripción del dominio en el Registro de la Propiedad a favor del adjudicatario del bien inmueble subastado» (15) .

#### **4. TRANSMISIÓN EN CASO DE FALLECIMIENTO**

Como ha indicado la Subdirección General de Tributos Locales en multitud de ocasiones, a falta de precisión en la Ley de Haciendas Locales sobre cuál es el momento en que se produce la transmisión

por causa de muerte, a efectos del IIVTNU, y acudiendo con carácter supletorio a los correspondientes preceptos del CC (arts. 440, 657, 661 ó 989), es criterio administrativo que en tales supuestos de transmisión *mortis causa*, la misma se considera realizada y, por tanto, adquirido el dominio y la posesión de los bienes, no a partir de la aceptación de la herencia, sino en el momento mismo del fallecimiento del causante de la herencia (16) .

A efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo.

En caso de fallecimiento, y en tanto en cuanto la herencia no sea aceptada por los herederos, el sujeto pasivo del IIVTNU, de acuerdo con el art. 106.1.a) del TRLRHL, es la herencia yacente.

Tal y como indica el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares «como resulta que los efectos de la aceptación de la herencia se retrotraen al momento del fallecimiento del causante (art. 989 CC), la Jurisprudencia ha reiterado que el devengo del impuesto que nos ocupa se produce en el momento del fallecimiento, no en el de la aceptación de la herencia por los herederos. La mejor prueba de ello es que la "herencia yacente", es decir cuando todavía no se ha producido la aceptación, es sujeto pasivo del impuesto (pues el art. 106.1 TRLRHL se refiere a las entidades del art. 35.4 LGT), lo que demuestra que tras el fallecimiento y antes de la aceptación, ya hay sujeto pasivo (la herencia yacente), lo que solo es posible si ya se ha producido el devengo» (17) .

¿Qué ocurre en los casos de renuncia a la herencia con posterioridad a la liquidación del IIVTNU? Este asunto lo aborda el Tribunal Económico Administrativo Central en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, si bien es perfectamente extrapolable al IIVTNU. En Resolución de 12 de diciembre de 2017, el Tribunal Económico Administrativo Central considera que, en estos casos, los herederos pueden presentar recurso extraordinario de revisión contra la liquidación tributaria. Recordemos que el recurso extraordinario de revisión se puede interponer por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria cuando, entre otros casos, aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido (art. 244.1 LGT). Para el Tribunal la presentación del documento de renuncia a la herencia pone de manifiesto la no realización del hecho imponible. Concluye el Tribunal con que el documento de renuncia a la herencia cumple con los requisitos exigidos por el legislador en el apartado a) del art. 244.1 de la LGT, habilitando al derecho la vía de devolución de ingresos para actos firmes que establece el art. 221.3 de la LGT (18) .

Nos podemos plantear si, fallecido el heredero sin aceptar la herencia de su causante y transmitido a los suyos el derecho a hacerlo, al aceptar estos últimos la herencia de su causante —que falleció sin aceptar la del suyo— se produce una doble transmisión y adquisición hereditaria y, por ello, un doble devengo del IIVTNU o solo uno.

La respuesta a esta cuestión la dio el Tribunal Supremo en sentencia de 29 de marzo de 2019: se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imponibles ni dos devengos del impuesto (19) . Esta sentencia es en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si bien es perfectamente extrapolable al IIVTNU.

Debemos tener presente que, en estos casos, tal y como indica el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en sentencia de 20 de diciembre de 2018, el plazo de prescripción para liquidar el impuesto se cuenta desde el fallecimiento del primer causante (20) . Con fecha 14 de octubre de 2019, la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo ha dictado una providencia en la que inadmite a trámite el recurso de casación planteado por la Comunidad de Madrid. Así, en la providencia, se señala:

«(...) Acuerda su inadmisión a trámite, conforme al artículo 90.4 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ("LJCA"), por carencia de interés casacional

objetivo para la formación de jurisprudencia, toda vez que la cuestión objeto de controversia —la determinación del *dies a quo* en el cómputo del plazo de prescripción del Derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en supuestos de doble transmisión y adquisición hereditaria— está embebida dentro de la ya resuelta por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, mediante sentencias de 5 de junio de 2018 (RCA/1358/2017;ES:TS2018:2183) y 29 de marzo de 2019 (RCA/1397/2017;ES:TS2019:1146), que declaran que no se es causahabiente por el solo hecho de la delación o llamamiento a la herencia sino que se precisa la recepción de los bienes o derechos *mortis causa*, lo que requiere, en caso de herencia, su aceptación, con lo que, en el supuesto de no aceptación de la primera causahabiente, la adquisición hereditaria se produce con la aceptación de los segundos causahabientes, computándose el plazo, en todo caso, desde el momento del hecho causante».

Vemos pues como en estos casos el cómputo del periodo de prescripción para liquidar el IIVTNU se inicia con la defunción del primer causante.

## 5. CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD CON APORTACIÓN DE INMUEBLES

Conforme indica el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tanto la Ley de Sociedades Anónimas como la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada [el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC)] reconocen la existencia de un patrimonio formado por las aportaciones de los socios, que se distingue del patrimonio social de la sociedad ya inscrita y de la sociedad irregular, consagrando la existencia de una organización corporativa o societaria tanto en el ámbito interno como en el externo, y de un patrimonio sometido a reglas propias de responsabilidad aun previamente a la inscripción registral. Queda patente que la personalidad jurídica es irrelevante a los efectos de reconocer la existencia de un fondo patrimonial autónomo y responsable; lo esencial es la pérdida de la disponibilidad derivada del acto de aportar, que no depende de que la sociedad haya adquirido personalidad jurídica, por lo que no es necesaria la discusión de si hay que esperar a la inscripción para que haya un sujeto hábil que adquiera los bienes o si estos han dejado o no de pertenecer al socio en el acto de la aportación. Lo relevante es que desde entonces, con independencia de la personalidad jurídica de la sociedad, el socio aportante pierde la disponibilidad de los bienes, lo que tiene como consecuencia, por ejemplo, que no debe prosperar el embargo sobre el bien aportado de fecha posterior a la escritura por los acreedores personales del socio (21) .

En definitiva, el TRLSC considera el reconocimiento de la personalidad jurídica de la sociedad irrelevante a los efectos de reconocer la existencia de un fondo patrimonial autónomo y responsable. Por tanto, lo relevante a efectos de calificar el acto de aportación no es si la sociedad tiene o no personalidad jurídica y aptitud para convertirse en titular de las aportaciones, sino el hecho de que desde que se pacta el contrato de sociedad y se observan los modos traditorios correspondientes a los bienes que se aportan, el socio pierde la disponibilidad de aquellos, que pasan a constituir el patrimonio autónomo de la sociedad en formación.

Hay que concluir por ello que la aportación de inmuebles es, sin duda, un acto jurídico traslativo del dominio o acto de enajenación de bienes en favor de la sociedad y, como tal, idóneo en nuestro derecho para, mediante la tradición, provocar en la sociedad la adquisición del dominio de los bienes aportados.

Es importante destacar en esta materia la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 22 de abril de 2000, en la que se afirma, inicialmente, que es indudable que el nacimiento de una sociedad limitada con el régimen jurídico específico definido en la legislación respectiva, no se produce hasta la inscripción del negocio fundacional en el Registro Mercantil, y en consecuencia no puede pretenderse la inscripción de los bienes cuestionados a favor de dicha sociedad limitada que aparece como comprador en el negocio calificado. Pero se añade, acto seguido,

que «lo anterior, sin embargo, no puede llevar a desconocer los efectos jurídicos que el negocio de constitución de una sociedad produce desde el momento mismo de su celebración y, en consecuencia, en la medida en que aquellos efectos tengan sustantividad jurídico-real inmobiliaria, no podrá negarse su puntual y fiel reflejo registral (cfr. arts. 1 y 2 Ley Hipotecaria), en términos que no ofrezcan duda de la verdadera situación jurídica que se encuentran los bienes en cuestión. En efecto, otorgada la escritura pública de formalización del contrato constitutivo de la sociedad (cfr. art. 1462 Código Civil), los bienes puestos en común salen del patrimonio personal de los aportantes para integrarse en una nueva masa patrimonial, la definición de cuyo régimen se halla en situación jurídica de provisionalidad, pues, en su día —al tiempo de la inscripción en el Registro Mercantil— se le aplicará íntegramente el legal del tipo alegado (la sociedad limitada), que entre tanto esta goza ya de autonomía (cfr. art. 2 del Código de Comercio, 1699 en relación con el 1679 Código Civil, 15.2, 16.1 de la Ley de Sociedades Anónimas, 11.3 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada), con un ámbito específico de responsabilidad (obligaciones derivadas de las actuaciones previstas en el art. 15.2 Ley de Sociedades Anónimas, obligaciones inherentes a la propiedad de los bienes aportados, etc.), un régimen de gestión determinado (unanimidad, sin perjuicio de las facultades concretas que unánimemente y para el tiempo intermedio haya sido conferidas bien a los futuros gestores de la sociedad pretendida, bien a mandatarios determinados), y con específicas previsiones liquidatorias si no se ultimase el proceso de nacimiento de la sociedad legalmente tipificada y que los otorgantes persiguen con el negocio celebrado (cfr. art. 16.1 de la Ley de Sociedades Anónimas)». Por tanto, según se concluye,

«durante la pendencia de la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil, la titularidad de los bienes aportados —o la de los que en desenvolvimiento de actuaciones previstas en el art. 15.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, hayan sustituido a aquellos o incrementado esa masa patrimonial— no es ya una titularidad individual de los respectivos socios aportantes, sino una titularidad común a todos ellos en la situación jurídica de provisionalidad definida anteriormente y, por consecuencia, ningún obstáculo debe haber para reflejar en el Registro de la Propiedad tal modificación jurídico-real inmobiliaria, practicando la respectiva inscripción a favor de todos los constituyentes. Por lo demás, la oportuna inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad en cuanto evento que determina el fin de la situación de provisionalidad podrá reflejarse en el Registro de la Propiedad por medio de la correspondiente nota marginal (cfr. art. 23 de la Ley Hipotecaria)».

## **6. NULIDAD, RESCISIÓN O RESOLUCIÓN DEL ACTO O CONTRATO DETERMINANTE DE LA TRANSMISIÓN DEL TERRENO O DE LA CONSTITUCIÓN O TRANSMISIÓN DEL DERECHO REAL DE GOCE SOBRE AQUEL**

Conforme al art. 109.2 del TRLRHL, cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre aquél, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cuatro años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el art. 1295 del CC. Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

El citado art. 1295 del CC señala que

«La rescisión obliga a la devolución de las cosas que fueron objeto del contrato con sus frutos, y del precio con sus intereses; en consecuencia, solo podrá llevarse a efecto cuando el que la haya pretendido pueda devolver aquello a que por su parte estuviese obligado.



Tampoco tendrá lugar la rescisión cuando las cosas, objeto del contrato, se hallaren legalmente en poder de terceras personas que no hubiesen procedido de mala fe.

En este caso podrá reclamarse la indemnización de perjuicios al causante de la lesión».

Hemos dicho que, en estos casos, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que reclame la devolución en el plazo de cuatro años desde que la resolución quedó firme. Conviene hacer una precisión en este plazo ya que en el art. 109.2 del TRLRHL el plazo que se establece no es de cuatro sino de cinco años. No obstante, debemos entender que realmente el plazo para ejercer el derecho a la devolución del IIVTNU satisfecho es, en la actualidad, de cuatro años ya que conforme al art. 66.d) de la actual LGT, prescribirá a los cuatro años el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. El art. 64 de la antigua Ley General Tributaria (Ley 230/1963) establecía un plazo de prescripción de cinco años al derecho a la devolución de ingresos indebidos. La Ley 1/1998, de 26 febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, redujo a cuatro años el plazo de prescripción de este derecho. A raíz de este cambio, muchos autores afirmaban que el plazo de cinco años establecido en la Ley 39/1988 para reclamar la devolución del IIVTNU satisfecho en caso de la resolución del contrato a la que estamos haciendo referencia se debía de entender que era de cuatro años, conforme a la nueva redacción del art. 64 de la Ley 230/1963. Nuestra opinión es que el plazo de cinco años previsto en la Ley 39/1988 no se veía afectado por la reducción a cuatro años que la Ley 1/1998 había provocado a la Ley 230/1963. El motivo es que la Ley 230/1963 preveía el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos cuando de lo que estamos tratando en este epígrafe no es un ingreso indebido. En su momento, al producirse el devengo del IIVTNU, se trataba de un ingreso debido que, por circunstancias sobrevenidas previstas en la propia Ley de Haciendas Locales, procedía su devolución. Ahora bien, en la actualidad, tal y como ya hemos comentado, el plazo de cinco años a que se refiere el art. 109.2 del TRLRHL debe entenderse que es de cuatro años ya que la actual Ley General Tributaria (Ley 58/2003) establece que prescribirá a los cuatro años el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías. Vemos, pues, cómo, además del derecho a la devolución de ingresos indebidos, se contempla el derecho a la devolución derivada de la normativa de cada tributo.

Atendiendo a la normativa anteriormente expuesta el contribuyente tendría derecho a la devolución del IIVTNU satisfecho si se cumpliesen los siguientes requisitos:

- 1)** La resolución judicial o administrativa que reconozca o declare la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno debe ser firme.
- 2)** El acto o el contrato no debe haber producido efectos lucrativos al sujeto pasivo.
- 3)** Se reclame la devolución en el plazo de cuatro años desde que la resolución quedó firme.
- 4)** No se declare la rescisión o resolución del acto o contrato por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del IIVTNU.

Es interesante en esta materia la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2004 (22) . El caso que se plantea en esta sentencia es el de si la negativa de un Registrador de la Propiedad a inscribir una transmisión por pertenecer el inmueble a una persona distinta es o no suficiente para la devolución del IIVTNU satisfecho por dicha transmisión mediante escritura pública. El Tribunal Supremo entiende que la negativa del Registrador de la Propiedad a la inscripción de la transmisión de la propiedad del inmueble, objeto de la liquidación por IIVTNU, no significa que tenga efectos invalidatorios de la mencionada transmisión, lo cual ratifica la exigencia de que tal compraventa sea declarada nula por la Jurisdicción Civil, para que el sujeto pasivo tenga derecho a la devolución del IIVTNU satisfecho.

Como bien indica el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, «si el contrato de compraventa es nulo, se ha resuelto o rescindido, tendrían que haberlo declarado así los Tribunales Civiles por Sentencia firme...» (23) .

Como hemos dicho antes, aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del IIVTNU, no habrá lugar a devolución alguna. Así por ejemplo, en caso de vicios ocultos en un inmueble, los artículos 1484 y siguientes del CC, establecen la posibilidad de que el comprador desista del contrato abonándosele lo que pagó. Como el sujeto pasivo de la compraventa del inmueble es el vendedor y este es el que ha incumplido sus obligaciones, si la compraventa se resuelve por vicios ocultos del inmueble, al ser la causa de resolución imputable a él, no habría lugar a la devolución del IIVTNU satisfecho.

## **7. CONTRATO QUE QUEDA SIN EFECTO POR MUTUO ACUERDO DE LAS PARTES CONTRATANTES**

Tal y como establece el art. 109.3 del TRLRHL, si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del IIVTNU satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

Es claro, conforme indica el Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de enero de 2004 arriba mencionada, que los apartados 2 y 3 del art. 109 TRLRHL (este supuesto y el anterior) tratan de evitar el fraude que se produciría, si las partes contratantes pudieran alegar simplemente, con el fin de obtener la devolución del IIVTNU, que el acto o contrato ha incurrido en algún vicio de invalidez o de ineficacia, por ello el precepto exige, de una parte, que la nulidad, rescisión o resolución sea declarada por sentencia judicial o resolución administrativa firme, como cautela y prevención de conductas elusivas y, de otra parte, considerando que si el contrato quedase sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes no solo no procederá la devolución del IIVTNU, sino que se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación, e incluso precisa que la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda se estimará como mutuo acuerdo (24) .

Este supuesto ha sido criticado por parte de la doctrina. Así por ejemplo, en el *Manual de Derecho Tributario* se afirma lo siguiente:

«Lo más sorprendente es que se considera que existe en dichos casos un acto nuevo sujeto a tributación, que se ha producido un nuevo hecho imponible y habrá una nueva liquidación. En estos supuestos hay que preguntarse si verdaderamente hay una transmisión que ponga de manifiesto un nuevo incremento, del adquirente al antiguo enajenante, o se trata de una presunción *iusuris tantum*, especialmente en el caso de mutuo acuerdo en el que quien iba a transmitir se queda sin negocio y además tiene que pagar el tributo» (25) .

## **8. CONTRATO EN EL QUE MEDIE CONDICIÓN**

Conforme al art. 109.4 del TRLRHL, en los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el CC. Si la condición fuese suspensiva, no se liquidará el IIVTNU hasta que esta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el IIVTNU desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución.

En los actos o contratos sometidos a condición suspensiva mientras esta no se cumpla, no se produce efecto jurídico alguno, no nacen los derechos y obligaciones, sino que se hallan expectantes.

Es importante tener en cuenta que, en caso de encontrarnos ante una condición suspensiva, en el momento esta se cumpla, el IIVTNU se habrá de liquidar computándose el hito final del período

generacional de la plusvalía en el momento de la firma del contrato y no en el de cumplimiento de la condición. En consecuencia con ello, la liquidación del IIVTNU se hará en base al valor del terreno en el momento de la firma del contrato, lo que se deduce del art. 1120 del CC, según el cual «los efectos de la obligación condicional de dar, una vez cumplida la condición se retrotraen al día de la constitución de aquella». En este sentido puede verse una Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 1996 (26) .

En el supuesto de condición resolutoria, el acto o contrato surte sus efectos como si se hubiera realizado pura y simplemente, pero sometidos estos al riesgo eventual de su resolución si la condición se cumpliera. Por tanto, en los actos o contratos sometidos a condición resolutoria, el devengo del IIVTNU se produce «desde luego», es decir, desde el momento de perfeccionarse el contrato, sin perjuicio de la devolución que proceda en el caso de cumplirse la condición resolutoria.

En cuanto a la interpretación de los contratos, afirma el Tribunal Supremo en sentencia de 18 de mayo de 2012:

«En el ámbito de la interpretación de los contratos la interpretación gramatical, referida al "sentido literal" que dispone el artículo 1281 del Código Civil, no supone, en rigor, una estricta subordinación del criterio subjetivo manifestado por la voluntad o la intención de las partes; más bien, por el contrario, el citado precepto, párrafo segundo, destaca la prevalencia final de la voluntad realmente querida por las partes contratantes (STS 18 de junio 1992). Su relevancia, por tanto, hay que observarla fuera de esta liza dialéctica y dentro de la unidad del fenómeno interpretativo en su conjunto. En esta línea, el sentido literal, como criterio hermenéutico, destaca por ser el presupuesto inicial del fenómeno interpretativo, esto es, el punto de partida desde el que se atribuye sentido a las declaraciones realizadas, se indaga la concreta intención de los contratantes y se ajusta o delimita el propósito negocial proyectado en el contrato. Desde esta perspectiva general, su aplicación o contraste puede llevar a dos alternativas. En la primera, cuando los términos son claros y no dejan duda alguna sobre la intención querida por los contratantes, la interpretación literal es el punto de partida y también el punto de llegada del fenómeno interpretativo; de forma que se impide, so pretexto de la labor interpretativa, que se pueda modificar una declaración que realmente resulta clara y precisa. En la segunda, la interpretación literal colabora decisivamente en orden a establecer la cuestión interpretativa, esto es, que el contrato por su falta de claridad, contradicciones, vacíos, o la propia conducta de los contratantes, contenga disposiciones interpretables, de suerte que el fenómeno interpretativo deba seguir su curso, valiéndose para ello de los diferentes medios interpretativos a su alcance, para poder dotarlo de un sentido acorde con la intención realmente querida por las partes y de conformidad con lo dispuesto imperativamente en el orden contractual» (27) .

Merece destacar el caso de permuta de un solar a cambio de viviendas futuras. Nos encontramos aquí ante un negocio sujeto a condición resolutoria aunque se haya hecho expresa mención a su carácter suspensivo, como lo han considerado reiteradamente los tribunales (28) . La Subdirección General de Tributos ha afirmado:

«En este punto debe señalarse que es constante y reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en el sentido de entender que el contrato de permuta debe calificarse como acto bilateral y oneroso por el que se cambia el pleno dominio de determinados bienes, calificación que no puede desvirtuarse por la consideración de falta de entrega de la edificación, pretendiendo que el contrato estaba sujeto a condición suspensiva. Tal condición o pacto debe considerarse como condición resolutoria y la entrega de la edificación como ejecución de lo convenido, dando lugar a la consumación del contrato» (29) .

Sobre la naturaleza de este contrato se ha pronunciado la Sala Primera del Tribunal Supremo, estableciendo la siguiente doctrina:

«El contrato de permuta de solar por edificio a construir es una modalidad contractual atípica, admitida por la Sala Primera, entre otras muchas, en SSTS de 13 de marzo de 1997, 3 de octubre de 1997, 1 de diciembre de 2000, 26 de febrero de 2001, 6 de febrero de 2002, 26 de abril de 2007, RC n.º 2426/2000, 8 de mayo de 2008, RC n.º 1631/2001, 6 de julio de 2009, RC n.º 559/2005, 3 de noviembre de 2009, RC n.º 217/2005; 20 de noviembre de 2009, RC n.º 1904/2005; 13 de noviembre de 2009, RC n.º 552/2005 y 13 de abril de 2010, RC n.º 1069/2006. Presenta conexión con tres figuras contractuales tipificadas en el CC, como son la compraventa, la permuta y el arrendamiento de obra, lo que implica que las normas reguladoras de estos contratos serán de aplicación subsidiaria, en defecto de lo libremente estipulado por las partes con base al principio de libertad contractual (por todas, STS de 7 de abril de 1999, RC n.º 3292/1994). A diferencia del contrato de permuta de bienes presentes, en que ambas cosas existen y están determinadas desde su celebración, y pueden ser adquiridas por los permutantes desde ese momento, en el de permuta de suelo por edificio a construir estamos ante un contrato cuyo objeto es cierto, en cuanto determinable sin necesidad de un nuevo acuerdo entre las partes contratantes (SSTS de 31 de diciembre de 1999, citada por la de 13 de abril de 2010, RC n.º 1069/2006, y de 20 de noviembre de 2009, RC n.º 1904/2005) pero que, independientemente de cómo acuerden las partes denominar a este negocio, lo que lo singulariza es que con él se pretende desvincular la cesión del solar a la entidad encargada de construir del derecho personal que ostenta el cedente del terreno sobre la edificación futura, de manera que mientras el dominio sobre el solar lo adquiere la parte cesionaria del mismo en el acto de la firma de la escritura pública (de permuta, cesión o venta de cosa futura), la propiedad sobre el edificio pendiente de construir o sus partes (pisos o locales concretos), cuya entrega conforma la contraprestación de la cesionaria del suelo, depende, primeramente, de que efectivamente esta última cumpla el compromiso asumido de edificar; y en segundo lugar, de que se haga entrega del mismo pues la mera perfección del contrato —título— no produce efectos traslativos del derecho real sino va seguido del modo o tradición» (30) .

Como permuta, lo es de cosa futura, ya que el objeto es un bien presente —el solar— que se obliga a entregar una parte a cambio de una futura —la nueva edificación—, que la otra se obliga a entregar cuando construya la edificación. Constituye, pues, un contrato obligacional y traslativo del dominio por el que se transmite la propiedad de las cosas permutadas, pero esa propiedad no se adquiere por la simple perfección del contrato, ya que, si no va seguido de la *traditio* o entrega, únicamente confiere un *ius ad rem*. Es la teoría del título y el modo que determina en nuestro marco jurídico la adquisición de la propiedad. Evidentemente este *ius ad rem* es un derecho incorporado al patrimonio desde el perfeccionamiento del contrato.

El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 30 de abril de 2014 (31) , analiza si la condición establecida en una escritura pública de compraventa en la que decía que la misma no era definitiva hasta la aprobación por el Ayuntamiento del proyecto de reparcelación era suspensiva o resolutoria. Para este Tribunal, a pesar de que se hacía mención expresa en el contrato de que la condición era resolutoria, de los términos de la propia escritura se desprendía claramente que la condición era suspensiva. Sostiene que para facilitar en su momento la eficacia automática de la compraventa, sin necesidad de nuevos acuerdos, las partes habían convenido en formalizar la escritura en la que se establecían todas las determinaciones necesarias para que tan pronto como el Ayuntamiento aprobase el proyecto de reparcelación la venta devengara definitiva. En definitiva, que aunque el tenor literal del contrato indicara que la compraventa, en relación con la aprobación del proyecto de reparcelación, quedaba sujeta a condición resolutoria, del contenido del contrato se desprendía que la voluntad de las partes fue someterla a una condición suspensiva

Para el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, la venta no era definitiva hasta la aprobación por el Ayuntamiento del proyecto de reparcelación, otorgándose la escritura como medio de facilitar la eficacia inmediata, automática y definitiva de la venta una vez que acaeciese el citado hecho. Nos

hallamos, así pues, ante el pacto de una condición suspensiva, no surtiendo plena eficacia el contrato de compraventa hasta que la aprobación del proyecto de reparcelación no tuviese lugar.

¿Ante qué tipo de condición nos encontramos en los casos de transmisión de la nuda propiedad, reservándose el transmitente el derecho de usufructo vitalicio, así como la facultad de disponer? Tal y como ha afirmado la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, en consulta de 23 de enero de 2018, la transmisión de la nuda propiedad, reservándose el transmitente el derecho de usufructo vitalicio, así como la facultad de disponer, debe tener el tratamiento de transmisión sujeta a condición resolutoria (32) .

Este Centro Directivo se basa en una Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 16 de diciembre de 2015 en la que señala que, en el caso de donación de la nuda propiedad sobre un bien inmueble, reservándose el donante el derecho de usufructo vitalicio, así como la facultad de disponer, la titularidad del donatario es susceptible de valoración económica, siendo un bien patrimonial del cual el donatario puede disponer. Esta donación ha de ser tratada como una donación sujeta a condición resolutoria, dado que su actual propietario (el donatario) puede verse privado del dominio del bien transmitido, si se ejercita por el donante la facultad que se reservó.

*Analicemos ahora las compraventas con reserva de dominio. En derecho privado, como es sabido, se distingue entre la compraventa a plazos o con precio aplazado y la compraventa con reserva de dominio. Mientras en la primera el contrato se perfecciona en el momento en que las partes prestan su consentimiento transmitiéndose en ese momento el dominio, por el contrario, en la compraventa con reserva de dominio, según jurisprudencia constante del orden civil, el contrato se somete a una condición suspensiva que se proyecta en la fase de consumación del negocio, de manera que la transmisión del dominio solo tiene lugar en el momento en que se cumple la obligación de pagar el precio.*

*Esa calificación a los efectos civiles, ¿tiene idéntica proyección o correspondencia en el ámbito tributario en relación al IIVTNU?*

*Nosotros entendemos que sí. Existe jurisprudencia que califica el pacto de reserva de dominio como una condición suspensiva. Así por ejemplo el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía afirma:*

«Dicho pronunciamiento del alto Tribunal sobre la solución dada por el legislador fiscal acerca del entendimiento de que la reserva de dominio equivale a una condición resolutoria se circunscribe al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por razón de literalidad del desarrollo reglamentario acometido en relación a dicho impuesto por el artículo 2.3 del Real Decreto 828/1995, entendimiento que se extiende en el caso concreto por sus peculiaridades al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin desconocer la conexión (plusvalías puestas de manifiesto al producirse una alteración patrimonial) entre aquellos impuestos estatales y el impuesto municipal del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza, lo cierto es que falta en la normativa reguladora de este contenida en el Real Decreto Legislativo 2/2004 una mención expresa y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo un pronunciamiento acerca de si a los efectos del impuesto municipal concernido la reserva de dominio equivale a una condición resolutoria. Entiende esta Sala que en el supuesto de autos la condición suspensiva en garantía de plazo aplazado contenida en la escritura pública de compraventa, calificada así con esa naturaleza con arreglo a las prescripciones del Código Civil, lo que, como se ha dicho, viene argumentado a efectos prejudiciales ex artículo 4 de la Ley 29/1998 con rigor por el Juzgado a quo, es también a los efectos fiscales la condición suspensiva a la que se refiere el artículo 109.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, a tenor de la literalidad de ese precepto de rango legal, sin excepciones ni salvedades en el cuerpo normativo regulador de este impuesto del sistema tributario local en que se aloja, conforme al cual, calificada la condición que media en el contrato con arreglo a las prescripciones del Código Civil, si fuese

suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla» (33) .

## **9. SITUACIÓN URBANÍSTICA DE LOS TERRENOS EN EL INICIO DEL PERÍODO GENERACIONAL**

El Tribunal Supremo fijó como doctrina legal en Sentencia de 29 de noviembre de 1997, que en el IIVTNU resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período generacional o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos previstos para el IBI o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables. Afirma que uno de los casos más característicos en que se da una plusvalía o incremento del valor en los terrenos es su cambio o transmutación de rústicos en urbanos merced a la actividad urbanística municipal o a la aplicación de los instrumentos de ordenación urbanística previstos en la legislación del suelo. Acaba concluyendo que constituiría un contrasentido que esa fundamental diferencia de valor, producida como resultado de la transmutación o cambio en la naturaleza de los bienes, escapara al objeto del IIVTNU por el hecho de que se interpretara que solo pueden tomarse en cuenta las plusvalías o incrementos de valor producidos en el período de tiempo en que los bienes en cuestión han podido legalmente conceptuarse como urbanos. Ningún precepto de la Ley exige que dentro del período máximo contemplado de veinte años solo pueda computarse el tiempo en que los bienes de que se trate hubieran ostentado la condición de urbanos o urbanizables (34) . En el mismo sentido se pronuncia la Subdirección General de Tributos Locales (35) .

## **10. ORDENANZA APLICABLE**

Se ha llegado a discutir si la ordenanza fiscal aplicable debe ser la vigente en el momento del hito inicial del período que debe ser tomado en cuenta para liquidar la cuota del IIVTNU, es decir, la fecha de adquisición por el transmitente o la del hito final, es decir, la del momento en que tiene lugar la transmisión que produce el devengo. Se ha considerado en alguna ocasión por parte de algún sujeto pasivo que la ordenanza aplicada por el ayuntamiento (la vigente en el momento del hito final del IIVTNU) no estaba vigente en el momento del comienzo del período generacional, y que su aplicación violaba el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, que consagra el art. 47.2 de la LPAC, como corolario del art. 9.3 de la CE. Conforme al Tribunal Supremo, la invocación de este precepto no tiene sentido ya que la aplicación de la ordenanza vigente en el momento del devengo, no supone el ejercicio de ninguna retroactividad. El hecho de que una norma fiscal extienda sus efectos a hechos acaecidos antes de su vigencia, lo que se ha dado en llamar retroactividad impropia, nada tiene que ver con la aplicación retroactiva de una norma, pues la retroactividad propia es la que afecta a una situación jurídica consolidada, en cuya disciplina sustituye a una norma preexistente, en tanto que en la retroactividad impropia, no hay tales situaciones, como puede observarse en el supuesto presente, en que aún no se había devengado el impuesto cuando se promulgó la ordenanza. El Tribunal Supremo, en Sentencia de 10 de julio de 1999, fijó la siguiente doctrina legal:

«La ordenanza aplicable para la exacción del Impuesto Municipal de Incremento sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana debe ser la vigente en el momento final del período liquidado, en que se produjo la adquisición que da lugar al devengo del impuesto» (36) .

Sobre la retroactividad impropia se ha pronunciado también el Tribunal Constitucional en los siguientes términos:

«resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretende (*sic*) anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer supuesto —retroactividad auténtica— la prohibición de la retroactividad operaría

plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio; en el segundo, retroactividad impropia, la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso» (37) .

También se ha planteado si una modificación de una ordenanza fiscal se puede aplicar a una liquidación posterior a su entrada en vigor si bien referida a un devengo del impuesto anterior.

El devengo de un tributo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria, y es la fecha del devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de los elementos de dicha obligación, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa (art. 21 de la LGT).

Y, conforme al art. 10.2 de la LGT, salvo que dispongan lo contrario, no tendrán efecto retroactivo las normas tributarias, y se aplican a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

Como afirma el Tribunal Supremo en numerosas sentencias, «solo en la medida en que una norma con rango de ley permita, para supuestos determinados, la aplicación anticipada de una figura tributaria respecto a la fecha de publicación de la Ordenanza reguladora, solo entonces podrá la Corporación, habilitada por esa norma legal singular, acordarlo y hacerlo constar, así, en aquella. Y no puede admitirse una interpretación del referido artículo 107.1 como si contuviera una habilitación permanente e indiferenciada para que cualquiera Corporación pueda dotar de la retroactividad que quiera a cualquier Ordenanza Fiscal, pues, en tal caso, desaparecería la seguridad jurídica que supone para los contribuyentes conocer previamente —por medio de la aprobación y publicación definitivas de tal norma reglamentaria— cuáles son las normas —y con qué alcance— van a gravar sus bienes, antes de que el gravamen mismo se haga efectivo (por lo que el sacrificio de esta garantía es tal que sólo el Legislador, y no los poderes tributarios subordinados, puede exigirlo en un caso concreto y para un ejercicio determinado)» (38) .

En este sentido se ha pronunciado en diversas ocasiones la Subdirección General de Tributos Locales. Así, por ejemplo, en consulta de 22 de noviembre de 2016 afirmaba:

«Las Ordenanzas fiscales no entran en vigor hasta su completa y definitiva publicación en el Boletín Oficial de la Provincia, o en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial.

Las normas a aplicar en la liquidación de un tributo son las normas que se encuentren vigentes en el momento del devengo de dicho tributo. Por tanto, la Ordenanza fiscal a aplicar en una determinada liquidación debe haber sido publicada en el correspondiente Boletín Oficial con anterioridad al devengo del tributo, entendida dicha publicación como publicación íntegra y definitiva.

En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo (entre otras sentencias de 16 de julio de 1993, 15 de julio, 28 de octubre, 3 y 9 de noviembre de 1995, 20 de abril y 21 de octubre de 1996, 28 de enero de 1999 y 18 de octubre de 2001), al dejar sentado que "producida la vigencia de las Ordenanzas a partir de su publicación definitiva e íntegra, no cabe que las mismas gocen de virtualidad retroactiva y se aplique, en contra de los principios jurídicos más elementales, a unas situaciones —los devengos liquidatorios producidos con anterioridad a dicha fecha— cuyos hechos imponibles eran anteriores, ostensiblemente, a la citada fecha de publicación".

Las Ordenanzas fiscales comenzarán a aplicarse desde la fecha que en ellas se señale. Si no indican la fecha, comenzarán a aplicarse con su entrada en vigor. Por tanto, y en relación con lo dispuesto en el apartado anterior, la Ordenanza comienza a aplicarse a partir de su publicación. Si no se indica ninguna fecha concreta, entrarán en vigor a los veinte días naturales de dicha publicación. En el caso

de que se establezca una fecha concreta, entrarán en vigor a partir de dicha fecha, pero en ningún caso podrán entrar en vigor con anterioridad a la publicación.

Las normas tributarias, como regla general, no tiene efectos retroactivos. Las Leyes pueden, excepcionalmente, establecer la aplicación retroactiva de una norma tributaria.

Es necesario que una norma con rango de Ley prevea y habilite para que una norma reglamentaria, en este caso, una Ordenanza fiscal, tenga efectos retroactivos.

Solo en la medida en que una norma con rango de Ley permita, para supuestos determinados, la aplicación anticipada de una figura tributaria, respecto de la fecha de publicación de la Ordenanza reguladora, solo entonces podrá la Corporación Local, habilitada por dicha norma legal singular, acordarlo y hacerlo constar, así, en aquella.

La fecha de entrada en vigor de la Ordenanza fiscal afecta a todas las disposiciones que se contengan en la misma, salvo que respecto de alguna de ellas se establezca una aplicación posterior, por tanto, ninguna de las disposiciones que se contienen en la Ordenanza fiscal puede entrar en vigor con anterioridad a la publicación de la misma en el Boletín Oficial correspondiente. Esto afecta tanto a las disposiciones relativas a elementos del tributo (como exenciones, bonificaciones, tipos de gravamen), como a las disposiciones relativas a la gestión o recaudación del tributo o al cumplimiento de obligaciones formales por parte de los obligados tributarios.

Por tanto, en el caso planteado, si la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU en la que se estableció la bonificación cuestionada se publica definitiva e íntegramente el 16/11/2015, y consiguientemente, entra en vigor con posterioridad a la fecha de devengo del IIVTNU (las fechas de fallecimiento de los padres del consultante, 09/01/2014 y 05/07/2015), no podrá resultar de aplicación dicha bonificación a las correspondientes liquidaciones del IIVTNU, aunque estas últimas se practiquen con posterioridad a la fecha de publicación de la ordenanza fiscal, ya que se refieren a hechos imponderables acaecidos con anterioridad» (39) .

Este mismo criterio lo ha reiterado en otras consultas como la de 27 de marzo de 2019 (40) .

- (1)** Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 60.
- (2)** Véase, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2000 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 5779/1999; ponente: Rouanet Moscardó, Jaime.
- (3)** Véase, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2001 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 5252/1995; ponente: Gota Losada, Alfonso (LA LEY 4383/2001).
- (4)** Véase, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1997 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 6483/1992; ponente: Rouanet Moscardó, Jaime (LA LEY 5288/1997).
- (5)** Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2010 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 234/2006; ponente: Frías Ponce, Emilio (.
- (6)** Véase, entre otras, Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Constitucional núm. 25/1996, de 13 de febrero; recurso de amparo núm. 1681/1994; ponente: Ruiz Vadillo, Enrique.
- (7)** Véase, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2002 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 6537/1996; ponente: Rouanet Moscardó, Jaime (LA LEY 3744/2002).
- (8)** Véase, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de marzo de 1997 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección



2.ª); recurso núm. 6483/1992; ponente: Rouanet Moscardó, Jaime (LA LEY 5288/1997).

- (9)** Consulta V2581-19 (LA LEY 2755/2019), de 19 de septiembre, de la Subdirección General de Tributos Locales.
- (10)** Véase, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de junio de 1997 (Sala de lo contencioso-Administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 3446/1992; ponente: Rouanet Moscardó, Jaime (LA LEY 7901/1997).
- (11)** Consulta V01786-19, de 11 de julio, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.
- (12)** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de julio de 2016 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª); recurso núm. 76/2013; ponente: Cleries Nerín, Nuria (.
- (13)** Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2011 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 4135/2009; ponente: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín.
- (14)** Consulta V01786-19, de 11 de julio, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.
- (15)** Consulta V1817-18, de 21 de junio de 2018 (LA LEY 1940/2018), de la Subdirección General de Tributos Locales.
- (16)** Véase, entre otras, Consulta 0028-18, de 15 de junio de 2018 (LA LEY 2072/2018), de la Subdirección General de Tributos Locales.
- (17)** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Les Illes Balears de 27 de enero 2016 (Sala de lo contencioso-administrativo); recurso núm. 20/2014; ponente: Socias Fuster, Fernando (LA LEY 3418/2016).
- (18)** Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de diciembre de 2017; recurso núm. 862/2016 (.
- (19)** Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2019 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 1397/2017; ponente: Cudero Blas, Jesús.
- (20)** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 20 de diciembre de 2018 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 9.ª); recurso núm. 734/2017; ponente: Verón Olarte, Ramón (.
- (21)** Véase, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de noviembre de 2002 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª); recurso núm. 85/2002; ponente: Bertrán Castells, Juan.
- (22)** Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2004 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 25/2003; ponente: Gota Losada, Alfonso (.
- (23)** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de octubre de 2002 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 3.ª); recurso núm. 1736/1998; ponente: Rafael María Estévez Pendas.
- (24)** Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2004 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 25/2003; ponente: Gota Losada, Alfonso (.
- (25)** *Sánchez Galiana*, José Antonio (coordinador); *Adame Martínez*, Francisco D.; *González Sánchez*, Manuel; *Guerra Reguera*, Manuel; *Martín Fernández*, Javier; *Lasarte Álvarez*, Javier, *Lasarte López*; Rocío, *López Espada for*, Carlos M.ª; *Pallarés Rodríguez*, Rosario, *Ramos Prieto*, Jesús y *Sánchez Pedroche*, J. Andrés: *Manual de Derecho Tributario*, Comares/Dodeca,

Granada, 2002, págs. 636 a 637.

- (26)** Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 1996 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 9724/1991; ponente: Rodríguez Arribas, Ramón.
  
- (27)** Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2012 (Sala de lo civil); recurso núm. 185/2010; ponente: Orduña Moreno, Francisco Javier.
  
- (28)** Véase, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 1995 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 10366/1991; ponente: Martín Herrero, José Luis (LA LEY 8635/1995).
  
- (29)** Consulta 0205-01 (LA LEY 251/2001), de 6 de febrero de 2011, de la Subdirección General de Tributos.
  
- (30)** Véase, entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2012 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 1573/2011; ponente: Frías Ponce, Emilio (.).
  
- (31)** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de abril de 2014 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 1669/2012; ponente: Cruz Mera, Fátima Blanca de la (.).
  
- (32)** Consulta V0115-18 (LA LEY 149/2018), de 28 de enero de 2018, de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.
  
- (33)** Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª); recurso núm. 133/2016; ponente: Toscano Ortega, Juan Antonio (.).
  
- (34)** Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 1997 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 2362/1996; ponente: Sala Sánchez, Pascual.
  
- (35)** Consulta V1332-11, de 25 de mayo de 2011 (LA LEY 1639/2011), de la Subdirección General de Tributos Locales.
  
- (36)** Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1999 (Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 3116/1999; ponente: Mateo Díaz, José (LA LEY 11280/1999).
  
- (37)** Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional núm. 126/1987, de 16 de julio; cuestión de inconstitucionalidad núm. 377/1985 y 94/1986; ponente: Begué Cantón, Gloria.
  
- (38)** Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 1999 (Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª); recurso núm. 7538/1993; ponente: Rouanet Moscardó, Jaime (LA LEY 2121/1999).
  
- (39)** Consulta 0040-16, de 22 de noviembre de 2016, de la Subdirección General de Tributos Locales.
  
- (40)** Consulta V0678-19, de 27 de marzo de 2019 (LA LEY 758/2019), de la Subdirección General de Tributos Locales.