

La plusvalía municipal en Galicia: ¿Qué podemos aprender para mejorar la capacidad fiscal de este impuesto?

Municipal capital gains tax in Galicia: What can we learn to improve the fiscal capacity of this tax?

Alberto Vaquero García^{1,a} , Miguel Ángel Santirso Fernández^{2,b}

¹ Grupo de investigación GEN. Departamento de Economía Aplicada. Universidade de Vigo. Facultade de Ciencias Empresariais e Turismo, Campus Sur. As Lagoas s/n. 32 004. Ourense, España

² Tesorero de la Diputación de Provincial de Pontevedra. Pazo provincial, Avenida de Montero Ríos, s/n. 36071. Pontevedra, España

✉ ^a Autor para correspondencia vaquero@uvigo.es

✉ ^b miguelangel.santirso@depo.es

Recibido: 09/12/2022; Aceptado: 01/03/2023

Resumen

El Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), más conocido como plusvalía municipal, ha sido uno de los tributos más cuestionados por los problemas derivados de su aplicación y por las continuas modificaciones sufridas por las sentencias del Tribunal Constitucional, lo que ha obligado a realizar importantes cambios en su cálculo. Sin embargo, y a pesar de las continuas reformas, la última de 2021, el IIVTNU sigue teniendo importantes problemas que no se han sabido corregir. Además, no se dispone de estimaciones oficiales sobre los efectos presupuestarios de la nueva normativa, ni tampoco parece que se vaya a establecer algún tipo de compensación desde la Administración General del Estado a los Ayuntamientos por la previsible pérdida de recaudación fiscal, al tratarse de una capacidad fiscal delegada a las entidades locales. Finalmente, el IIVTNU presenta muchos más problemas de recaudación que otras figuras tributarias, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Actividades Económicas. En este artículo se abordan todas estas limitaciones y se propone un conjunto de alternativas para mejorar la capacidad fiscal del IIVTNU, tanto a nivel general como específicamente para los ayuntamientos gallegos.

Palabras clave: plusvalía municipal; recaudación; corresponsabilidad fiscal; capacidad tributaria.

Abstract

The Tax on the Increase in Value of Urban Natural Land (IIVTNU), better known as the municipal capital gains tax has been one of the most questioned taxes due to the problems arising since its application and the continuous modifications as a result of the rulings of the Constitutional Court, which has led to its calculation being significantly changed. However, and despite the continuous reforms, the IIVTNU still has major problems that have not been corrected. In addition, no official estimates are available on the budgetary impact of the new regulation, nor does it seem that the General State Administration will pay any kind of compensation to the municipalities for the foreseeable loss of tax collection, as it is a fiscal capacity delegated to local entities. Finally, the IIVTNU has many more collection problems than other taxes such as the Property Tax or the Business Tax. This article addresses all these limitations and proposes a set of alternatives to improve the fiscal capacity of the IIVTNU, both generally and specifically for Galician municipalities.

Keywords: municipal capital gains tax; collection; fiscal responsibility; fiscal capacity.

JEL Codes: H7; H71.

1. Introducción

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), más conocido como “plusvalía municipal”, es un tributo local que grava el aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por la transmisión de su propiedad por cualquier título o bien por la transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre estos terrenos.

El IIVTNU no es un tributo nuevo, al contar con más de un siglo de existencia. Durante su extensa aplicación ha sido objeto de diversas regulaciones con la finalidad de conseguir un adecuado encaje en los instrumentos tributarios de financiación municipal, algo que no siempre ha sido posible (Utrilla de la Hoz, 2019). En especial, desde 1978 planea sobre esta figura tributaria cierta duplicidad con las plusvalías inmobiliarias que grava el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS). En consecuencia, su encaje fiscal no es sencillo.

Por otra parte, el método de cuantificación de la base imponible ha estado en permanente discusión desde que se observaron discordancias entre el valor experimentado a partir del valor catastral con el incremento de valor real. Todos estos hándicaps y su posterior recuperación, posiblemente algo apresurada como consecuencia de la última sentencia del Tribunal Constitucional (TC), son algunos de los motivos que explican el origen de una regulación netamente mejorable y objeto de innumerables litigios que afectan a elementos básicos del tributo.

Además, hay que destacar el importante volumen de impagos del IIVTNU, un resultado que responde a que en este impuesto –a diferencia del impuesto de bienes inmuebles (IBI) o el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)–, su falta de ingreso solo implica el cobro por la vía de apremio. Sin embargo, para estas dos últimas figuras tributarias, en caso de no producirse su abono, se posibilita el embargo de la propiedad gravada.

Finalmente, y como se demostrará en este artículo, la gestión del impuesto presenta una complejidad añadida por sus costes administrativos que merman su capacidad financiera. Los ayuntamientos, o bien delegan en las diputaciones provinciales u otras entidades equivalentes, o bien optan por firmar contratos de servicio con empresas privadas. Con independencia de la forma adoptada, los costes de gestión directos pueden suponer una parte importante del monto obtenido, lo que erosiona los ingresos inicialmente estimados con esta figura tributaria. A partir de estos antecedentes, no es de extrañar que el IIVTNU siempre haya estado envuelto en polémica y que muchos ayuntamientos, especialmente aquellos de escaso tamaño poblacional, sean reticentes a imponerlo.¹

Para señalar la relevancia de todas estas cuestiones que inciden en la viabilidad del tributo y, sobre todo, para proponer algunas líneas de mejora, este artículo presenta la siguiente estructura: además de la presente introducción, el segundo apartado señala los antecedentes históricos y legislativos del impuesto. El tercer apartado analiza el grado de implantación del tributo, tanto a nivel nacional como, más concretamente, en Galicia. El cuarto apartado estudia los cambios normativos en el impuesto. El quinto apartado aborda los motivos que han provocado que el IIVTNU haya sido una fuente continua de litigios administrativos y judiciales. El sexto apartado evalúa algunos elementos relacionados con su gestión y recaudación para las entidades locales (EE.LL.) en Galicia. El séptimo apartado señala una serie de recomendaciones,

¹ En Bosch Roca (2021) se señala que, debido a la actual normativa, entre otros, del IIVTNU, la reforma de la financiación local sigue siendo una asignatura pendiente. Para el caso de Galicia, se puede consultar Álvarez (2003) y Rego (2003).

como ejercicio propositivo de los cambios que resulta necesario realizar en el IIVTNU. Finalmente, se presentan una serie de conclusiones.

2. Antecedentes históricos y legislativos del IIVTNU

El IIVTNU es un tributo con una amplia trayectoria, a pesar de su elevado grado de conflictividad. La normativa seminal es el [Real decreto de 13 de marzo de 1919](#)², que recoge el “arbitrio sobre los incrementos del valor del terreno”. Posteriormente, en el artículo 380 f) del Estatuto municipal de 8 de marzo de 1924³ se indicaba que, una de las figuras que constituyen la imposición municipal era el arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos.

La base 22 de la Ley de bases de régimen local, de 17 de junio de 1945⁴, estableció la nueva regulación del arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos, recogido en los artículos 99 a 113 del [Decreto de 25 de enero de 1946](#)⁵ y en el Reglamento de haciendas locales de la Ley de régimen local de 16 de diciembre de 1950⁶, y en el [Decreto, de 24 de junio de 1955](#), por el que se aprueba el texto articulado y refundido de las leyes de bases de régimen local de 17 de julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953.

En 1975 se aprobó la [Ley 41/1975, de 19 de noviembre](#), de bases del Estatuto de régimen local, que en su base 27 establece la regulación del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos. Posteriormente, en la Ley de bases de régimen local, de 2 de abril de 1985,⁷ la regulación de este impuesto se establece entre los artículos 350 y 361. Más recientemente, la [Ley 39/1988, de 28 de diciembre](#), reguladora de las haciendas locales, justifica la necesidad de aplicar este impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 47.2 de la Constitución española.⁸

En la actualidad, la regulación del IIVTNU figura en los artículos 104 al 110 del [Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (en adelante, TRLRHL).

Antes de la reciente reforma de este tributo, su base imponible era el aumento del valor de los terrenos manifestado en el momento del devengo, durante un periodo máximo de 20 años. Para el cálculo de la base imponible, que es precisamente la clave de bóveda del impuesto, el TRLRHL establecía que el valor de los terrenos sería el que en ese momento tuviera asignado para los efectos del IBI, bien revisado o no. Para determinar el incremento patrimonial, se aplicaba al anterior valor cierto porcentaje establecido por cada ayuntamiento, sin exceder unos límites en función del período de tenencia del terreno: 3,7% (de 1 hasta 5 años), 3,5% (hasta 10 años), 3,2% (hasta 15 años) y de 3% (hasta 20 años).

² El [Real decreto de 13 de marzo de 1919](#) facultó a los ayuntamientos para la aplicación de un arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos situados en sus términos municipales para poder cubrir los gastos.

³ Artículo 380 f) del [Real decreto-ley, de 8 de marzo de 1924](#), por el que se aprueba el Estatuto municipal.

⁴ [Ley del 17 de julio de 1945](#) de bases de régimen local.

⁵ [Decreto, de 25 de enero de 1946](#) por el que se regulan provisionalmente las haciendas locales.

⁶ [Decreto, de 16 de diciembre de 1950](#), por el que se aprueba el texto articulado de la Ley de régimen local, de 17 de julio de 1945.

⁷ [Ley 7/1985, de 2 de abril](#), reguladora de bases del régimen local.

⁸ No obstante, en el proyecto de ley se llegó incluso a valorar su supresión, aunque finalmente el legislador optó por mantenerlo, debido a la presión municipal por conseguir la suficiencia financiera y por mejorar la capacidad económica de los municipios.

Siguiendo el esquema de liquidación, la cuota tributaria era el producto de aplicarle a la base imponible el tipo de gravamen que estableciese cada ayuntamiento, sin que excediese del 30%. Además, las ordenanzas fiscales podrán establecer una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto en las transmisiones efectuadas a título lucrativo *mortis causa* en ciertos casos: descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. Por otro lado, se presuponía la existencia de un incremento del valor por el simple transcurso del tiempo, llegando incluso a establecer una plusvalía ficticia como base imponible.

Esta sucesión de elementos pone en cuestión el principio de capacidad económica. Hasta la crisis económica de 2008, el auge experimentado por los valores reales de los inmuebles urbanos mantuvo oculto este problema, ya que los casos de pérdida de valor eran puntuales y las magnitudes catastrales suelen ir por detrás de los valores reales. Sin embargo, a partir de este momento el problema se manifiesta abiertamente, afectando negativamente a los valores de mercado de las propiedades inmobiliarias. Las entidades locales temiendo un empeoramiento de su situación financiera, intensifican la aplicación de sus tributos. Tras la aprobación del [Real decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre](#), de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, se incrementan con carácter general los tipos de gravamen del IBI.

Paralelamente, la Dirección General del Catastro del Ministerio de Hacienda y Función Pública procedió con correcciones de las valoraciones catastrales al alza a través de distintos procedimientos: actualización de coeficientes, nuevas ponencias de valores, regularizaciones catastrales, múltiples altas singulares de inmuebles a través de convenios catastrales, etc. Estas medidas pusieron de manifiesto una fuerte discordancia entre el censo y valor real de inmuebles y el catastral.

La [Tabla 1](#) muestra como en el período 2008-2018 los ingresos fiscales de las entidades locales experimentan un notable aumento y como el crecimiento de las liquidaciones del IBI y del IIVNTNU compensan la caída –o escaso incremento– de los demás ingresos fiscales. A nivel nacional, los ingresos derivados del IIVNTNU más que se duplican y la recaudación por IBI experimenta un incremento del 62%, absorbiendo la totalidad del crecimiento de los ingresos fiscales. En Galicia, aunque no tiene la misma intensidad que a nivel nacional, el incremento de los ingresos por IIVTNU crece un 66,7% y en el IBI un 76% (ver [Tabla 2](#)).

Tabla 1. Ingresos liquidados del IBI, IIVTNU y total, en miles de euros (2008-2018)

España¹	2008	2012	2015	2018
IBI	9.017.220	12.581.681	13.794.625	14.407.859
IIVTNU	1.263.158	1.506.265	2.677.582	2.624.247
Ingresos fiscales	24.253.499	26.862.290	28.905.737	30.551.483
Galicia	2008	2012	2015	2018
IBI	345.591	480.734	540.423	609.181
IIVTNU	27.029	29.707	41.393	45.064
Ingresos fiscales	982.797	1.122.648	1.201.530	1.309.376

Fuente: elaboración propia a partir de haciendas locales en cifras. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

Nota: ⁽¹⁾ incluye territorios forales.

Tabla 2. Diferencia entre ingresos liquidados en miles de euros (2008-2018)

	IBI	IIVTNU	IBI+IIVTNU	Total ingresos fiscales
España ¹	5.390.639	1.361.089	6.751.728	6.297.984
Galicia	263.590	18.035	281.625	303.209

Fuente: elaboración propia a partir de haciendas locales en cifras. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

Nota: ⁽¹⁾ incluye territorios forales.

Aunque las entidades locales intensificaron la utilización de sus instrumentos financieros como respuesta a la reducción de los ingresos derivados de la gestión urbanística, esta medida tampoco satisfizo las aspiraciones de suficiencia financiera por tres motivos.

- Primero, porque la determinación de la cuota se realizaba sobre el valor catastral, una magnitud artificial establecida con criterios ajenos al mercado, cuya aplicabilidad depende de si el terreno tiene la consideración de suelo urbano o rústico. Esto supone un problema adicional, porque puede que el suelo tenga en el planeamiento la calificación de rústico y catastralmente sea urbano, o viceversa.
- Segundo, el hecho imponible no se verifica solamente con las compraventas, sino que también comprende la transmisión por herencia, que no genera una transmisión monetaria real al tratarse de una transmisión lucrativa, lo que puede afectar el cobro del impuesto.
- Tercero, la aplicación del IIVTNU necesita la concurrencia de varias administraciones. En primer lugar, la estatal, que determina los valores catastrales y delimita el suelo urbano; en segundo lugar, la autonómica, para los flujos de información de cambios de titularidad, especialmente en el caso de las herencias. Y finalmente, para los municipios de menos población, que son la mayoría en el panorama local, la Diputación Provincial para la gestión y cobro, o bien la colaboración de empresas privadas mediante contratos de servicios. A la triada anterior de administraciones, habría que añadir el papel de los notarios para la expedición de escrituras. En consecuencia, un amplio número de agentes involucrados, públicos y privados, que complica la aplicabilidad del tributo.

3. El IIVTNU por comunidades autónomas: una aplicación desigual

Al tratarse de un impuesto potestativo, la aplicación del IIVTNU requiere la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal mediante acuerdo plenario aprobado por mayoría simple. Este trámite no resulta tan sencillo, sobre todo en las corporaciones municipales de mediano y pequeño tamaño, donde junto a lo poco atractivo que es, en términos electorales, gravar a la ciudadanía con tributos, la representación política en los últimos años ha tendido hacia la atomización, complicando llegar a acuerdos en el Pleno. Todos estos problemas, junto con lo controvertido del tributo y su escasa seguridad jurídica, han hecho desistir a muchas corporaciones locales de la conveniencia de su aprobación (Vaquero, 2017; 2021).

La [Tabla 3](#) muestra la heterogeneidad en la aplicación del IIVTNU por comunidades autónomas (CC.AA.). En la Comunidad de Madrid se aplica en el 94,4% de los municipios, mientras que en Castilla y León el porcentaje se reduce al 15%.

Tabla 3. Ayuntamientos que aplican el IIVTNU y porcentaje respecto al total de ayuntamientos (2020)

	Ayuntamientos con IIVTNU	% de aplicación
Andalucía	726	93%
Aragón	174	24%
Principado de Asturias	60	77%
Islas Baleares	66	99%
Islas Canarias	83	94%
Cantabria	66	65%
Castilla y León	340	15%
Castilla-La Mancha	393	43%
Cataluña	802	85%
Extremadura	191	49%
Galicia	112	36%
Comunidad de Madrid	169	94%
Región de Murcia	45	100%
La Rioja	56	32%
Comunidad Valenciana	455	84%
Total	3.740	49%

Fuente: elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022).

Nota: los datos de los ayuntamientos del País Vasco y Navarra no están disponibles.

Además, es evidente la amplia demora en revisar los valores catastrales, lo que se traduce en una base imponible menor. Cabe recordar que los municipios están obligados a solicitar una actualización de los valores catastrales, con una periodicidad de entre 5 y 10 años, para adecuar la valoración de los inmuebles al valor de mercado. Este proceso tiene importantes beneficios, puesto que gracias a las revisiones catastrales se detectan inmuebles no fiscalizados, a la par que se mejora la capacidad fiscal del impuesto. Todos estos elementos generan un amplio margen de variabilidad en el tratamiento y en la obtención de ingresos por esta vía (Vaquero, 2021).

El grado de actualización del valor catastral no es el mismo por CC.AA. Por ejemplo, el 69% de los ayuntamientos de Cataluña tienen como última revisión catastral el período 1984-2001, mientras que únicamente el 4% de los ayuntamientos de la Región de Murcia se encuentran en esta situación. Precisamente el 80% de los ayuntamientos de esta Comunidad Autónoma han realizado su última revisión entre 2002 y 2011, un porcentaje que contrasta con el 26% de ayuntamientos de Extremadura. Las CC.AA. con ayuntamientos que han optado por actualizar sus valores catastrales más recientemente son las Islas Baleares (el 19% lo han hecho entre 2012 y 2016), Castilla y León (14%) y la Comunidad de Madrid (13%). Los ayuntamientos de Aragón y de las Islas Canarias se sitúan en el extremo contrario. Con todo, son minoría los ayuntamientos que han revisado su valor catastral desde 2017 (Tabla 4).

Tabla 4. Período de la última revisión catastral por CC.AA. (2021)

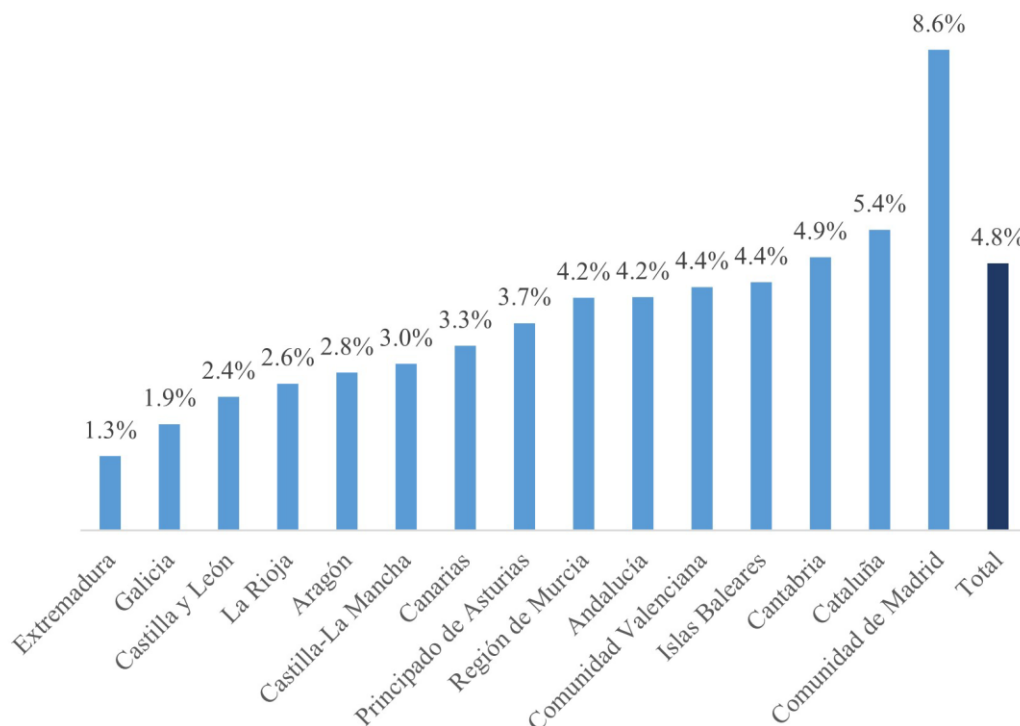
	1984-2001		2002-2011	
	Número	%	Número	%
Andalucía	151	19%	575	73%
Aragón	454	62%	254	35%
Principado de Asturias	20	26%	48	62%
Islas Baleares	12	18%	40	60%
Islas Canarias	23	26%	62	70%
Cantabria	25	25%	56	55%
Castilla y León	1.037	46%	853	38%
Castilla-La Mancha	430	47%	368	40%
Cataluña	656	69%	245	26%
Extremadura	148	38%	222	57%
Galicia	166	53%	101	32%
Comunidad de Madrid	29	16%	124	69%
Región de Murcia	2	4%	36	80%
La Rioja	95	55%	60	34%
Comunidad de Madrid	211	39%	273	50%
Total	3.459	45%	3.319	44%
	2012-2016		2017-2020	
	Número	%	Número	%
Andalucía	59	8%	0	0%
Aragón	23	3%	0	0%
Principado de Asturias	9	12%	1	1%
Islas Baleares	13	19%	2	3%
Islas Canarias	2	2%	1	1%
Cantabria	21	21%	0	0%
Castilla y León	310	14%	48	2%
Castilla-La Mancha	111	12%	10	1%
Cataluña	40	4%	6	1%
Extremadura	18	5%	0	0%
Galicia	34	11%	12	4%
Comunidad de Madrid	24	13%	2	1%
Región de Murcia	5	11%	2	4%
La Rioja	19	11%	0	0%
Comunidad de Madrid	57	11%	1	0%
Total	745	10%	85	1%

Fuente: elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

Nota: los datos de los ayuntamientos del País Vasco y Navarra no están disponibles.

El **Gráfico 1** recoge la recaudación de este impuesto por CC.AA. en 2020 con relación a los ingresos no financieros, comprobándose importantes diferencias a nivel regional, entre las que destaca, especialmente, el caso de la Comunidad de Madrid (8,6%) y de Extremadura (1,3%) como aquellos dos territorios del régimen común con mayor y menor importancia recaudatoria de esta figura impositiva.

Gráfico 1. Recaudación del IIVTNU por CC.AA. respecto de los ingresos no financieros, ingresos consolidados (2020)



Fuente: elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022).

4. Los cambios normativos

La necesidad de modificar este impuesto era una demanda general. La derogación de alguno de sus elementos básicos presagiaba este resultado, pero lo hecho hasta el momento era poco más que retoques, por lo que se seguía sin abordar, de manera pausada y calculada, una verdadera revisión del tributo.

Antes de la última reforma del IIVTNU era complicado justificar el proceso de construcción de su base como paso previo para la determinación de la plusvalía. Con la modificación normativa, tras la reforma derivada por la última sentencia del TC, se abre un nuevo escenario. Sin embargo, no se trata de la primera vez que se pronuncia el TC. El IIVTNU sufrió importantes cambios por las STC de 16 de febrero de 2017 y de 11 de mayo de 2017⁹, que determinaban que, si no se produce un beneficio por la transmisión, no procede la liquidación del tributo. Además, se abrió la posibilidad de reclamar las cantidades indebidamente cobradas en caso de

⁹ La STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, relativa al IIVTNU declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, pero solo si se trata de someter a fiscalización situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

no producirse una ganancia, siempre y cuando no hubieran pasado más de 4 años desde el pago de la cuota.

La [STC 126/2019, de 31 de octubre](#), declaró inconstitucional el artículo 107.4 del TRLRHL para aquellos casos donde la cuota a ingresar fuera superior al incremento patrimonial efectivo. El 26 de octubre de 2021¹⁰ el TC comunicó que se procedería con la anulación del procedimiento del cálculo de la base imponible, al considerar que no cumplía con el principio de capacidad económica¹¹, y publica el 3 de noviembre de 2021 la sentencia de anulación del procedimiento de cálculo del IIVTNU.

Pocos días después, con el [Real decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre](#)¹², entró en vigor el nuevo sistema de cálculo, basado en dos métodos. La justificación se encuentra en su Preámbulo, al indicar que “El Tribunal Constitucional señala en el fundamento jurídico 5 de la [Sentencia 182/2021](#) que, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, no debe erigirse en método único de determinación de la base imponible, por lo que se permitirá legalmente las estimaciones directas del incremento de valor o bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales), esto es, aquellos que previsiblemente o presumiblemente se produjeran con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana”.

El primero de los sistemas, denominado objetivo, se basa en aplicarle al valor catastral del terreno un coeficiente que trata de estimar el aumento del valor entre el momento que se adquirió hasta su transmisión, para luego multiplicarlo por el tipo impositivo que determina el ayuntamiento, sin superar el máximo que establece el TRLRHL. En resumen, se trata de un sistema con algunas notas similares al que hasta ahora se venía aplicando, pero con importantes matices, puesto que estos coeficientes, fijados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, se irán ajustando cada año en base a la realidad del mercado inmobiliario. Además, se posibilita a los ayuntamientos a realizar una rebaja de hasta el 15% del valor catastral del suelo para reflejar la realidad del mercado inmobiliario del municipio.

El segundo sistema, denominado real, considera la plusvalía efectiva, esto es, la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición de la edificación, para posteriormente estimar el porcentaje de esta ganancia que supone la transmisión del terreno y, finalmente, multiplicarlo por el tipo impositivo establecido por cada ayuntamiento.

Además, y si bien las plusvalías de hasta un año no se consideraban hasta la última reforma, tras el [Real decreto-ley 26/2021](#) sí se tendrán en cuenta. Este cambio parece responder a un intento por frenar las operaciones inmobiliarias especulativas, especialmente las generadas por los fondos de inmuebles. Precisamente, en el informe de la comisión de Personas Expertas (2017) sobre el sistema de financiación local se señalaba que estas plusvalías eran las más especulativas y el no gravarlas supondría un quebrantamiento de varios principios tributarios: capacidad económica, generalidad e igualdad tributaria.

¹⁰ Véase la [STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021](#), que declara inconstitucional y nulos los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, lo que provoca un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible del IIVTNU.

¹¹ Debido a esta situación, durante casi dos semanas no se pudo practicar la liquidación, comprobación, recaudación y revisión del tributo.

¹² Véase el [Real decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre](#), por el que se adapta el TRLRHL a la reciente jurisprudencia del TC respecto del IIVTNU. En [Marín-Barnuevo \(2022\)](#) se analiza con detalle las implicaciones de esta declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto

Los cambios introducidos han tratado de satisfacer la demanda del TC. En primer lugar, para darle cumplimiento a la [STC 59/2017](#), relativa al no sometimiento a fiscalización de aquellos casos en que no se produce un incremento del valor de los terrenos, se incluye un nuevo supuesto de no sujeción: cuando el interesado demuestra que no se ha producido incremento de valor.

En segundo lugar, para atender a las sentencias [126/2019, de 31 de octubre](#), y [182/2021, de 26 de octubre](#), se cambia el procedimiento de determinación de la base imponible, buscando un mecanismo que tenga en cuenta la realidad del mercado inmobiliario.

Finalmente, se pretende que el impuesto cumpla con el principio de capacidad económica del contribuyente si a instancia del sujeto pasivo, se solicita acomodar la carga al valor efectivamente obtenido.

Otra cuestión para tener en cuenta es que el TC estableció que solo son susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IIVTNU que, con fecha 26 de octubre de 2021, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia o resolución administrativa firme. En consecuencia, la reclamación de los contribuyentes solo es posible para aquellos casos que antes de dictarse el fallo tuvieran abierto un recurso. Lo mismo sucede con aquellas liquidaciones que hasta ese momento no hayan sido impugnadas y para las que no se haya solicitado rectificación. Con la sentencia del TC se cierran las puertas a las reclamaciones masivas.¹³

En cuanto a la potencial pérdida de recaudación, desde el Sindicato de Técnicos de Hacienda (GESTHA) se ha estimado que la reforma del IIVTNU implicará una reducción para los ayuntamientos de al menos 78 millones de euros (el 7,3% de la recaudación de 2019).¹⁴ En este cálculo solo se considera los nuevos coeficientes para la aplicación del sistema objetivo y no se valora la posibilidad que tiene el contribuyente de elegir el otro sistema si le sale una cuota tributaria menor. Sin embargo, el Ministerio de Hacienda y Función Pública ha decidido no calcular el impacto económico del cambio normativo, al señalar que dependerá del número de hechos imposables.

Además, la Asociación Nacional de Inspectores de Hacienda Pública Local es de la opinión que, al realizarse la reforma por un real decreto-ley, y no por una ley, podría implicar un proceso de judicialización del tributo. Dos grupos políticos del Parlamento han presentado recursos de inconstitucionalidad¹⁵, por lo que no acaba de despejarse la conflictividad judicial que ha acompañado al este tributo, que, por otra parte, ha adquirido un inusitado protagonismo en las asesorías jurídicas municipales durante los últimos años.

Finalmente, conviene señalar que el [Real decreto-ley 26/2021](#), que adapta los postulados de la determinación de la base imponible del IIVTNU a la doctrina del TC, determina que los ayuntamientos que lo tengan establecido deberán modificar, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor del citado Real decreto-ley, las correspondientes ordenanzas fiscales. Después de varios meses desde la finalización del plazo otorgado, hay ayuntamientos que aún no han procedido a esta adaptación. Solo en la provincia de Pontevedra, hay 14 ayuntamientos en esta situación, con la consecuente inseguridad jurídica que esto provoca.

¹³ En [De Juan \(2022\)](#) se analizan los efectos de esa sentencia.

¹⁴ <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-tecnicos-hacienda-calculan-ayuntamientos-perderan-minimo-78-millones-nueva-plusvalia-20211111141102.html>

¹⁵ En febrero de 2022, el TC admitió a trámite los recursos de inconstitucionalidad presentados.

5. La aplicación del impuesto: fuente de continuos litigios administrativos y judiciales.

Si bien los conflictos litigiosos con las administraciones tributarias locales ya tenían una cierta significación en el IIVTNU, estos no pasaban de ser planteamientos ordinarios que versaban sobre la titularidad de los terrenos, la calificación como urbano del suelo y la aplicación de ciertas exenciones. Sin embargo, cuando se cuestionó la procedencia de satisfacer el IIVTNU mediante el gravamen de una renta ficticia que contradecía la renta real, los conflictos se incrementaron de forma significativa, argumentando que se vulneraban los principios de capacidad económica e igualdad.

Las reclamaciones lograron que se plantearan varias cuestiones de inconstitucionalidad¹⁶, y finalmente el TC declaró la contrariedad del precepto con el ordenamiento jurídico español, primero de forma parcial, para finalmente anular la fórmula de cálculo de la base imponible. Si en las actuaciones de recaudación ejecutiva eran las multas de tráfico las que implicaban el mayor número de reclamaciones, según las memorias de los tribunales económico-administrativos (TEA) locales en 2019 y 2020, ahora son mayoría los recursos relacionados con el IIVTNU. A modo de ejemplo, en la memoria del TEA local de Madrid de 2020 se señala que, de 4.341 reclamaciones presentadas, 2.162 corresponden al IIVTNU.

Son varias las razones que justifican este resultado. Primero, por la discutida constitucionalidad de algunos de los preceptos que la regulan. Segundo, por la [STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017](#), que los declaró nulos “únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. Y tercero, por las diferentes interpretaciones jurídicas, lo que motivó la intervención de los tribunales: [STS 1163/2018, de 9 de julio](#), y [STC 126/2019, de 31 de octubre](#).

Durante los últimos meses de 2020, el TS dictó varias sentencias con el objetivo de aclarar algunos elementos relacionados con las partidas que debían integrar la base imponible y los importes de adquisición o transmisión. Estas sentencias, si bien inicialmente pretendían zanjar algunas de las incertidumbres generadas tras la declaración parcial de inconstitucionalidad del IIVTNU, provocaron la apertura de nuevas vías interpretativas con una mayor litigiosidad. Finalmente, la [STC 182/2021](#) determinó la contrariedad de la fórmula de cálculo con el principio constitucional de capacidad económica, lo que obligó a una reforma urgente del tributo.

Además, las STC han abierto nuevos frentes que versan sobre las liquidaciones previas a esta sentencia. Como se ha indicado, el TC considera que únicamente son susceptibles de ser revisadas, con fundamento en la dictada sentencia, las liquidaciones provisionales o definitivas en el caso de liquidaciones que carezcan de firmeza. Unos juzgados entienden que debe tomarse como referencia la fecha de dictado de la sentencia y otros, su fecha de publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Otra posible causa de litigios se deriva de la obligación establecida en la disposición transitoria única del [Real decreto-ley 26/2021](#), relativa a que los ayuntamientos deben modificar sus ordenanzas fiscales con arreglo a lo dispuesto en esta disposición legal en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor del texto, es decir, antes del 10 de mayo de 2022. La realidad es que algunas entidades locales aún no lo han hecho y aunque el informe de la

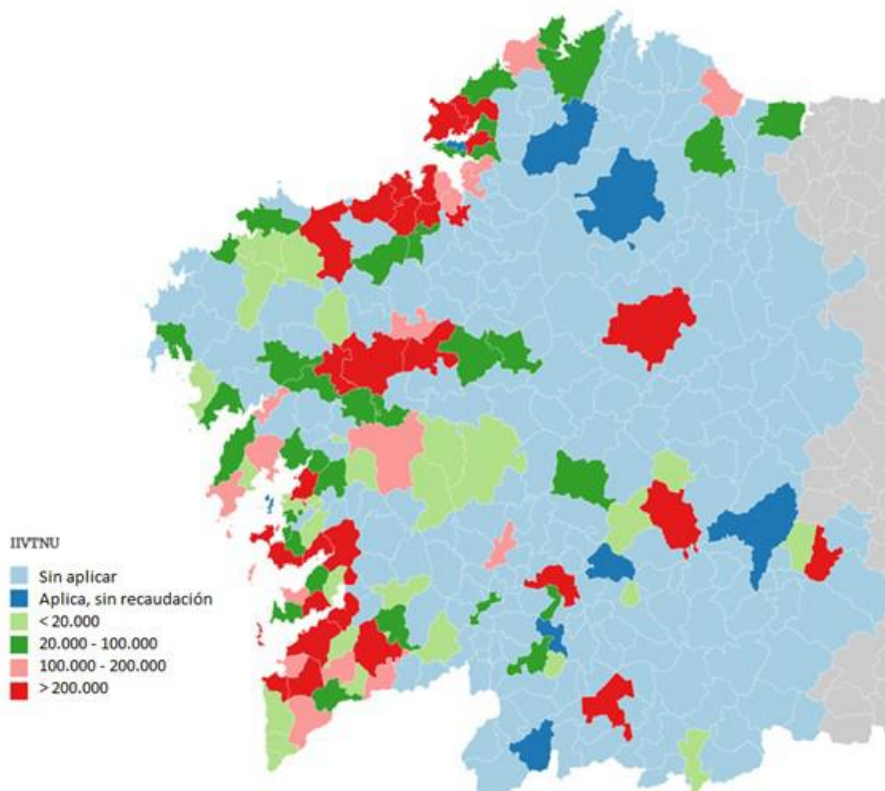
¹⁶ Auto número 112/2014, de 15 de diciembre de 2015, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 22 de Madrid; Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia- San Sebastián, de 5 de febrero de 2015; Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Vitoria-Gasteiz, de 22 de diciembre de 2015; y Auto del Juzgado de lo Contencioso número 1 de Jerez de la Frontera, de 25 de julio de 2016.

Dirección General de Tributos, de 23 de marzo de 2022, ha señalado que se trataría de una irregularidad no invalidante¹⁷, es algo que debería tenerse evitado.

6. La gestión y recaudación del impuesto en Galicia

En 2020, solo 112 ayuntamientos de los 313 en Galicia (36%) aplicaban el IIVTNU, un porcentaje casi idéntico al obtenido en 2016 (37%). Se trata de un resultado muy por debajo de la totalidad de ayuntamientos del régimen común que sí lo hacen (49%), siendo este diferencial una constante en los últimos años. Por provincias, el grado de aplicación resulta muy dispar: en los ayuntamientos de Pontevedra y A Coruña presenta una mayor intensidad (64% y 55%, respectivamente), mientras que en los de las provincias de Lugo y Ourense es mucho menor (14% y 15%, respectivamente). Esto influye claramente en la recaudación del tributo. El [Gráfico 2](#) permite una aproximación de la aplicación y recaudación del impuesto en Galicia, incluyendo también aquellos que no lo aplican y los que, aplicándolo, no hay datos de recaudación.

Gráfico 2. Aplicación e ingresos del IIVTNU por tramos de recaudación (2019)



Fuente: elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

En Galicia, el 53% de los ayuntamientos ha realizado su última revisión catastral entre 1984 y 2001, el 32% entre 2002 y 2011, el 11% entre 2012 y 2016 y solo el 4% restante entre 2017 y 2020. Con relación a la media nacional, los ayuntamientos gallegos presentan importantes

¹⁷ El artículo 48.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común, establece que “la realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo”. Por lo tanto, serán los tribunales los que resuelvan el ajuste a la legalidad de todas aquellas liquidaciones que se hubieran efectuado sin una ordenanza fiscal acorde con el nuevo régimen jurídico del IIVTNU.

diferencias en sus procesos de revisión catastral (8 puntos más en las revisiones entre 1984 y 2001 y 12 puntos por debajo de las revisiones entre 2002 y 2011).

La **Tabla 5** recoge la recaudación a nivel provincial para Galicia, comprobándose la reducida recaudación en las provincias de Lugo y Ourense, con 3,6 y 8,1 millones de euros, respectivamente, aunque el peso relativo en esta última provincia supone el 12% de los ingresos por impuestos, el doble que la media gallega.

Tabla 5. Ingresos liquidados consolidados por IIVNTU en Galicia por provincias, en euros (2019)

	Importe (en euros)	% Sobre ingresos por impuestos
A Coruña	19.811.130	6%
Lugo	3.355.630	6%
Ourense	8.106.621	12%
Pontevedra	16.227.896	6%
Galicia	47.501.277	6%

Fuente: Elaboración propia a partir de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

La recaudación de este tributo en relación con los gastos propios de las competencias municipales resulta muy desigual en Galicia: en los pequeños municipios tiene un carácter marginal y en los medianos depende de su actividad urbanística, normalmente localizada en los municipios costeros y los próximos a las áreas urbanas gallegas. El comportamiento global del IIVTNU en 2020 queda reflejado en la **Tabla 6**.

Tabla 6. Comportamiento global del IIVTNU por provincias, en miles de euros (2020)

	Previsiones presupuestarias iniciales ¹	Derechos reconocidos netos ²	Recaudación neta ³	Total, ingresos fiscales ⁴
A Coruña	20.654	17.569	15.046	441.235
Lugo	4.125	2.222	1.756	126.755
Ourense	7.181	9.775	7.654	109.666
Pontevedra	13.835	15.976	14.060	334.327
Galicia	45.795	45.542	38.516	1.011.983

Fuente: elaboración propia a partir de la [Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales \(2023\)](#).

Notas: ⁽¹⁾ ingresos que se estiman obtener en ese ejercicio, distinguiendo entre previsiones iniciales y sus modificaciones

⁽²⁾ importe de los derechos reconocidos (derechos de cobro que se han originado en ese ejercicio) minorados por los derechos anulados y los derechos cancelados, e indican los recursos o ingresos que se han obtenido en dicho ejercicio

⁽³⁾ importe de los cobros que se han realizado sobre los derechos reconocidos en el ejercicio, minorados por el importe de las devoluciones de ingresos pagadas en dicho ejercicio

⁽⁴⁾ total de los capítulos I, II y III de los ingresos municipales.

El potencial como instrumento financiero del IIVTNU está ligado a la actividad inmobiliaria y en las áreas urbanas y municipios de gran población es donde despliega su mayor efectividad. La **Tabla 7** recoge la recaudación en los 7 municipios con más población en Galicia en 2020, representando su recaudación casi el 68% de aquellos que cuentan con este tributo.

Tabla 7. Recaudación del IIVTNU en los principales ayuntamientos en euros (2020)

	Previsiones presupuestarias iniciales ¹	Derechos reconocidos netos ²	Recaudación neta ³
Lugo	2.700.000	699.093	529.876
Ferrol	1.465.223	1.771.188	994.451
Pontevedra	1.300.000	1.973.800	1.570.366
Santiago	3.200.000	2.407.742	2.082.824
A Coruña	8.670.000	7.192.822	6.591.330
Ourense	6.000.000	8.821.420	7.052.665
Vigo	7.400.000	7.942.886	7.721.904
Total	30.735.223	30.808.951	26.543.416

Fuente: elaboración propia a partir de la [Plataforma de Rendición de Cuentas de las entidades locales \(2023\)](#).

Notas: ⁽¹⁾ ingresos que se estiman obtener en ese ejercicio, distinguiendo entre previsiones iniciales y sus modificaciones

⁽²⁾ importe de los derechos reconocidos (derechos de cobro que se han originado en ese ejercicio) minorados por los derechos anulados y los derechos cancelados, e indican los recursos o ingresos que se han obtenido en ese ejercicio

⁽³⁾ importe de los cobros que se han realizado sobre los derechos reconocidos en el ejercicio, minorados por el importe de las devoluciones de ingresos pagadas en el ejercicio

En cuanto a la gestión tributaria, es preciso señalar la difícil previsión del comportamiento del tributo cuando se trata de fijar su importe en el momento de elaborar los presupuestos anuales, al existir una discordancia notoria entre las previsiones presupuestarias y las liquidaciones. Esto puede deberse, al menos en parte, al propio comportamiento del IIVTNU, a su naturaleza, a las dudas jurídicas y a su aplicación. Aunque en el ejercicio 2020 pudo tener influencia la suspensión de la actividad administrativa debido al estado de alarma, en 2019 se presupuestaron por este impuesto 25,1 millones de euros y se liquidaron 32,4 millones (véase [Tabla 8](#)). Además, estos datos son de antes del efecto de la reforma de 2021, por lo que no es posible analizar realmente el impacto de este cambio sobre la financiación de los ayuntamientos. De hecho, habrá que esperar a los ejercicios 2022 y 2023, cuando esta información esté disponible.

Tabla 8. Recaudación del IIVTNU en los principales ayuntamientos, en euros (2019)

	Previsiones presupuestarias iniciales ¹	Derechos reconocidos netos ²	Recaudación neta ³
Ferrol	1.465.223	1.110.830	845.298
Pontevedra	1.100.000	1.839.823	1.200.046
Lugo	2.300.000	2.540.139	2.075.365
Santiago	2.900.000	3.182.801	2.764.283
Ourense	4.000.000	7.246.299	6.895.019
A Coruña	7.000.000	7.829.654	7.402.821
Vigo	6.400.000	8.666.440	8.480.518
Total	25.165.223	32.415.986	29.663.350

Fuente: elaboración propia a partir de la [Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales \(2023\)](#).

Notas: ⁽¹⁾ ingresos que se estiman obtener en ese ejercicio, distinguiendo entre previsiones iniciales y sus estimaciones

⁽²⁾ importe de los derechos reconocidos (derechos de cobro que se han originado en ese ejercicio) minorados por los derechos anulados y los derechos cancelados, e indican los recursos o ingresos que se obtenidos en ese ejercicio

⁽³⁾ importe de los cobros que se han realizado sobre los derechos reconocidos en el ejercicio, minorados por el importe de las devoluciones de ingresos pagadas en el ejercicio

Las dificultades de cobro de las liquidaciones impagadas por el IIVTNU son importantes ya que, a diferencia del IBI o del IVTM, su falta de pago carece de otras respuestas que no sean acudir a la vía de apremio administrativo, cuya ejecución presenta no pocas limitaciones. En el IIVTNU, cuando grava la transmisión de los terrenos urbanos por compraventa, que son la mayoría de las transacciones, el pago del impuesto corresponde al vendedor, que plantea numerosos problemas cuando se trata de sociedades mercantiles que están en situación de insolvencia por cese de la actividad, concurso de acreedores, disolución, liquidación, cierre de hoja registral, etc.

Cuando el hecho imponible se deriva de una transmisión por herencia, conforme al artículo 106.1a) del TRLRHL el sujeto pasivo es el adquirente. Esto implica que la sujeción tributaria a las comunidades de herederos –a través de la figura de la herencia yacente– supone numerosos impagos y dificultades de cobro, debido a los problemas que plantea la localización de herederos, la notificación y el cálculo de la deuda tributaria.

De conformidad con los datos de la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales, los cobros del ejercicio corriente del 2020 en Galicia figuran en la [Tabla 9](#). En las provincias de Lugo y Ourense el pendiente de cobro supera el 20% del ejercicio corriente. Se trata de un porcentaje considerable ya que, en conformidad con las ordenanzas fiscales aprobadas en cada ayuntamiento, el régimen general de gestión y pago del tributo es la autoliquidación.

Tabla 9. Cobros del ejercicio corrientes por provincias (2020), en miles de euros

	Derechos reconocidos netos ¹	Recaudación neta ²	Importe pendiente ³	% de importe pendiente
A Coruña	17.569	15.046	2.523	14%
Lugo	2.222	1.756	466	21%
Ourense	9.775	7.654	2.121	22%
Pontevedra	15.976	14.060	1.916	12%
Galicia	45.542	38.516	7.026	15%

Fuente: Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

Notas: ⁽¹⁾ importe de los derechos de cobro que se han originado en el ejercicio

⁽²⁾ ingresos finalmente obtenidos

⁽³⁾ importe pendiente de cobro

La gestión del tributo en los ayuntamientos con mayor población en Galicia es el de autoliquidación del tributo de forma obligatoria o potestativa. En cuanto a las cantidades que restan pendientes y que son objeto de cobro a través de la vía ejecutiva y, en su caso, del procedimiento de apremio, la recaudación tampoco se desarrolla de forma eficiente. En Ourense, Pontevedra, Lugo y Ferrol, el importe pendiente de cobro supera el 25% del ejercicio corriente (véase [Tabla 10](#)).

Tabla 10. Derechos pendientes de cobro (2019 y 2020) en los principales ayuntamientos en euros

	2019		2020	
	Derechos pendientes de cobro ¹	% sobre el ejercicio corriente	Derechos pendientes de cobro ¹	% sobre el ejercicio corriente
Vigo	185.921	2%	220.981	3%
A Coruña	426.833	6%	601.492	8%
Santiago	418.518	13%	324.918	14%
Ourense	351.280	5%	1.768.755	20%
Pontevedra	639.777	35%	403.433	20%
Lugo	464.774	18%	169.217	24%
Ferrol	265.532	24%	776.737	44%
Total	2.752.635	8%	4.265.533	14%

Fuente: elaboración propia a partir de la [Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales \(2023\)](#).

Nota: ⁽¹⁾ importe de los derechos reconocidos en el ejercicio que no se han cobrado, es decir, el resultado de restarles a los derechos reconocidos netos la recaudación neta.

La [Tabla 11](#) recoge, para 2019, el importe pendiente de cobro del IIVTNU de ejercicios cerrados de la gestión de la deuda para los ejercicios 2014 a 2018. Para el ejercicio 2020 se ha considerado el importe pendiente de 2015 a 2019. Conforme estos datos, la recaudación de las “plusvalías” en el ejercicio no supera el 25% de las pendientes en los cinco años anteriores, generando unos importantes saldos finales. Sumando el importe pendiente de las gestionadas en el ejercicio y el de las procedentes de ejercicios anteriores, la deuda acumulada arroja un saldo final de 11,1 y de 11,9 millones de euros en 2019 y 2020, respectivamente (véase [Tabla 12](#)).

Tabla 11. Liquidaciones pendientes de cobro de ejercicios cerrados con cinco años de antigüedad y evolución en euros (2019 y 2020)

	Pendiente a 01/01/19	Modificación y anulaciones	Recaudación	Pendiente a 31/12/19
2019	12.029.190	-1.426.400	2.341.751	8.261.038
2020	9.796.771	-316.921	2.243.274	7.236.575

Fuente: elaboración propia a partir de la [Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales \(2023\)](#).

Tabla 12. Pendiente de cobro al final de ejercicio por IVTNU de los ejercicios corrientes y cerrados

Pendiente de cobro	Del ejercicio	De ejercicios anteriores	Total pendiente
A 31/12/2019	2.881.109	8.261.039	11.142.148
A 31/12/2020	4.664.168	7.236.575	11.900.743

Fuente: elaboración propia a partir de la [Plataforma de Rendición de Cuentas de las Entidades Locales \(2023\)](#).

La complejidad de la gestión del tributo, que como se ha señalado precisa una importante coordinación con otras entidades, tanto de la valoración y corrección de los datos catastrales como de la información de los hechos imposables, las dificultades de cobro de los impagados y la mejorable regulación del tributo, ha generado numerosos procedimientos tanto

administrativos como judiciales, con importantes costes a los contribuyentes y a las entidades locales.

Los ayuntamientos gallegos de mayor población disponen de servicios jurídicos propios, aunque debido al número de litigios han tenido que acudir, en algunos casos, a contratos de servicios para atender las demandas contenciosas planteadas. La gestión del tributo en estos ayuntamientos se realiza a través de medios propios y, aunque depende de la actividad liquidadora, el personal asignado normalmente está dedicado en exclusiva al impuesto. En cuanto a la recaudación de los impagados, como ya fue señalado acumula volúmenes importantes, con independencia del sistema de gestión/inspección y recaudación (voluntaria o ejecutiva) empleado (véase [Tabla 13](#)).

Tabla 13. Gestión, inspección, recaudación voluntaria y ejecutiva del IIVTNU (2022)

	Gestión/Inspección	Recaudación voluntaria	Recaudación ejecutiva
Lugo	Propia	Propia	Externa
A Coruña	Propia	Propia	Propia
Ourense	Propia	Propia	Propia
Pontevedra	Propia	Propia	Externa
Vigo	Propia	Propia	Externa
Santiago	Propia	Propia	Propia
Ferrol	Propia	Propia	Propia

Fuente: elaboración propia a partir de información proporcionada por los ayuntamientos.

Los pequeños y medianos ayuntamientos optan, en su mayoría, por la fórmula de la delegación o de la externalización. En total 65 ayuntamientos delegaron la gestión del IIVTNU en las diputaciones provinciales y 75 tienen delegado el cobro a través de la vía de apremio (véase [Tabla 14](#)). El coste de la gestión oscila entre el 5% y el 6% de la recaudación voluntaria, salvo en el caso de Pontevedra que ha fijado un 10% por la gestión. Cuando se delega sólo la vía ejecutiva, la tasa varía entre el 75% del recargo aplicable en A Coruña y Lugo y el 100% en Ourense y Pontevedra. Cuando la gestión se externaliza depende de cada contrato, aunque las cantidades por percibir oscilan entre un 10% y un 20%.

Tabla 14. Número de ayuntamientos que tiene delegada la gestión, inspección y recaudación por provincias

	A Coruña		Lugo		Ourense		Pontevedra	
	Gestión	Ejecutiva	Gestión	Ejecutiva	Gestión	Ejecutiva	Gestión	Ejecutiva
Delegación en la Diputación	34	37	3	7	3	3	25	28
Contrato de servicios	-	-	-	-	10	10	3	3
Servicio propio	17	14	5	1			8	5
Total	51	51	8	8	13	13	36	36

Fuente: elaboración propia a partir de información proporcionada por las diputaciones provinciales.

7. Recomendaciones.

Atendiendo al estudio realizado, resulta necesario plantear el siguiente conjunto de recomendaciones, de aplicación general a los ayuntamientos y, específicamente, a los gallegos.

En primer lugar, el Libro blanco sobre la reforma tributaria ([Comité de Personas Expertas, 2022](#)) señala que el IIVTNU, junto con el IBI, son piezas clave para garantizar la suficiencia del sistema de financiación local. En consecuencia, la no aplicabilidad de este impuesto –o su aplicación de mínimos– supone una clara renuncia a la obtención de ingresos propios. Los ayuntamientos que sí optan por esta figura impositiva demuestran una mayor corresponsabilidad fiscal que debería ser premiada, por ejemplo, a través del incremento de las transferencias corrientes, tanto estatales como autonómicas y provinciales.

En segundo lugar, el impacto económico y presupuestario de la nueva redacción de los artículos que regulan el IIVTNU es complejo por dos motivos: la amplia casuística de los potenciales hechos imponible y el doble sistema de cálculo que dificulta determinar la incidencia final de la reforma. Es más, al tratarse de una normativa delegada desde la Administración general del Estado a las EE.LL., sería recomendable articular alguna medida para mitigar el previsible efecto sobre los presupuestos municipales de la pérdida de recaudación, una vez que se dispongan de las primeras cifras del IIVTNU tras la reforma.

En tercer lugar, con la nueva redacción se avanza en ajustar el IIVTNU a otros tributos como el IRPF –que grava la plusvalía real–, pero es necesario continuar este proceso. Si se desea mantener este impuesto potestativo, hay que mejorar la construcción de la base imponible y valorar si las no sujeciones actuales son las adecuadas.

En cuarto lugar, se debería considerar la posibilidad de introducir índices correctores obligatorios cuando el inmueble se adjudica por herencia y constituye la vivienda habitual del adjudicatario y no solo considerar la aplicación de una bonificación potestativa. A pesar de la reforma del IIVTNU, sigue sin resolverse la problemática derivada de la “plusvalía del muerto”. Por lo tanto, continúa siendo necesario practicar la liquidación del impuesto por los bienes transmitidos por el fallecimiento de su propietario. Resulta paradójico que, aunque esta situación ya no tributa en el IRPF, al no existir ganancia o pérdida patrimonial,¹⁸ se siga manteniendo la obligación de fiscalizar a nivel local mediante el IIVTNU.

En quinto lugar, es necesario realizar un mayor esfuerzo de cara a la actualización de los valores catastrales por parte de las EE.LL., especialmente en aquellos ayuntamientos con un mayor desfase temporal, una tarea de responsabilidad compartida con el Ministerio de Hacienda y Función Pública. Existe un desfase temporal muy importante, que plantea un grave problema sobre la capacidad económica del contribuyente, y que, lejos de considerarse como una mayor exigencia para la ciudadanía, debe ser interpretado como una cuestión de equidad y eficiencia tributaria.

En sexto lugar, es necesaria una simplificación de la gestión, para lo que se hace imprescindible la generalización de convenios entre los ayuntamientos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y las agencias tributarias autonómicas. En estos convenios deberían establecerse los mecanismos de colaboración e intercambio de información tributaria para la gestión eficiente del IIVTNU, en particular para la determinación de la base

¹⁸ El artículo 33.3 B de la Ley del IRPF establece que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente; por lo tanto, si alguien fallece no deberá tributar por el incremento de patrimonio.

imponible por la diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición, y también para determinar la no sujeción al impuesto.

En séptimo lugar, debería valorarse algún tipo de respuesta al impago del impuesto para mejorar la recaudación. Una posibilidad es considerar algún tipo de afección del inmueble que se pretende transmitir, de forma que la transmisión necesite acreditar el pago del IIVTNU, la subrogación del adquirente en el impago, cuando estas son personas jurídicas, o cualquier otra vía que posibilite una reducción notable de las altas tasas de impagados.

En octavo lugar, la liquidación del IIVNTU es relativamente sencilla cuando los herederos son conocidos, pero excesivamente compleja cuando hay que identificar las personas que deben recibir la herencia en ausencia de testamento. Las herencias yacentes plantean problemas de recaudación del tributo verdaderamente difíciles de solucionar y que generan, junto a las personas jurídicas insolventes transmisoras, un alto volumen de impagados. La corrección de esta situación se presenta difícil sin que medie algún tipo de afección al bien inmueble transmitido, de ahí la necesidad de establecer medidas que posibiliten esta actuación.

En noveno y último lugar, en el informe de la [Comisión de Personas Expertas \(2017\)](#) para la revisión del modelo de financiación local se llega a plantear la potencial supresión del impuesto, pero también se indica la necesidad de establecer un recargo o una participación en aquellos tributos que gravan las plusvalías de los bienes inmuebles o bien de las transmisiones patrimoniales para evitar una merma recaudatoria de las entidades locales, si finalmente se opta por la eliminación del IIVTNU. Con todo, también se aboga por el mantenimiento del impuesto, pero estableciendo un supuesto de no sujeción cuando no se produzca capacidad económica gravable. Con las últimas reformas se establece precisamente este requisito; por lo tanto, parece que el legislador sigue contando con el IIVTNU como recurso tributario propio de las entidades locales.

8. Conclusiones

A tenor de lo expuesto en este artículo, existe una importante capacidad fiscal no aprovechada en el IIVTNU en España y Galicia, al aplicarse solo en el 49% y en el 36% de los ayuntamientos, respectivamente.

El IIVTNU presenta un gran potencial recaudatorio como instrumento financiero en las poblaciones de mayor tamaño. En los ayuntamientos de menor población depende de la actividad urbanística desarrollada. En todo caso, se echa en falta una mayor corresponsabilidad fiscal en los ayuntamientos, que, en vez de aplicar medidas para potenciar los ingresos propios, como puede ser contar con una ordenanza fiscal que regule este tributo, pueden estar tentados, a abusar de las subvenciones como vía de financiación. La segunda opción posiblemente sea mucho más cómoda y con menor coste político para los gestores públicos, pero elude la necesidad de ser corresponsables fiscalmente.

Por CC.AA., el porcentaje de aplicación del IIVTNU es muy desigual, oscilando entre el 15% en los ayuntamientos de Castilla y León y el 94% en la Comunidad de Madrid. En Galicia, la implantación del IIVNTU es muy distinta por provincias, oscilando entre el 13% de Lugo o el 14% de Ourense, hasta el 66% de los ayuntamientos de Pontevedra. Este resultado puede deberse al menor tamaño poblacional de los ayuntamientos de las dos primeras provincias, que se traduce en una menor predisposición de los consistorios a aplicar impuestos voluntarios.

Todo lo anterior lleva a la necesidad de plantear algunas recomendaciones para tratar de garantizar el adecuado funcionamiento del tributo, mientras no se produce la tan ansiada reforma del sistema fiscal de las haciendas locales. Es muy urgente revisar los valores catastrales para recuperar –y mejorar– la capacidad fiscal del IIVTNU. Gracias a la actualización

de estos valores se detectarían bolsas de fraude y se mejorarían los niveles de eficiencia y de equidad tributaria desde la óptica local.

Además, la liquidación y recaudación del IIVTNU presenta dificultades y costes adicionales, siendo muy reducidos los porcentajes de cobros de los impagados debido a la carencia de medidas legales adicionales para asegurar el pago del tributo distintas al propio procedimiento de apremio. Sin duda, sería necesario diseñar medidas en relación con el impago, como algún tipo de afección al inmueble que se vaya a transmitir. Finalmente, en cuanto a los resultados en materia de recaudación tras la última reforma legislativa, no es posible evaluar correctamente su impacto, por lo que habrá que esperar a contar con datos suficientes para su análisis.

Autoría del trabajo

Conceptualización, AVG y MSF; Metodología, AVG y MSF; Software, AVG y MSF; Adquisición de datos, AVG y MSF; Análisis e interpretación, AVG y MSF; Redacción- Preparación del borrador, AVG y MSF; Redacción-Revisión & Edición, AVG y MSF. Todos los autores han leído y están de acuerdo con la versión publicada del manuscrito.

Bibliografía

- Álvarez, J. (2003). La financiación municipal gallega: reformas inaplazables. *Revista Galega de Economía*, 12(1), 1-14. <https://minerva.usc.es/xmlui/handle/10347/19305>
- Bosch Roca, N. (2021). La reforma de la financiación local: una asignatura pendiente. *Blog Expansión. Red de Investigadores en Financiación autonómica y Descentralización Financiera (RIFDE)*. <http://bit.ly/3ZtwdCA>
- Comité de Personas Expertas (2017). *Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local*, Madrid. https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf
- Comité de Personas Expertas (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública. <https://bit.ly/3ETZdeg>
- Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado* 311, de 29 de diciembre de 1978. <https://www.boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf>
- De Juan, J. (2022). El controvertido efecto prospectivo de la sentencia de inconstitucionalidad del impuesto sobre la plusvalía municipal (STC 182/2021, de 26 de octubre). *Civitas-Revista española de derecho financiero* (195), 135-161. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8605109>
- Decreto de 16 de diciembre de 1950 por el que se aprueba el texto articulado de la Ley de Régimen local, de 17 de julio de 1945. *Boletín Oficial del Estado* 363, de 29 de diciembre de 1945. <https://ceice.gva.es/documents/161634402/163727879/1950.+Ley+de+16+diciembre+1950+R%C3%A9gimen+Local.pdf/d39098c7-9d5e-4685-879a-c2c5f564dc7d>
- Decreto de 24 de junio de 1955 por el que se aprueba el texto articulado y refundido de las Leyes de Bases de Régimen Local, de 17 de julio de 1945 y de 3 de diciembre de 1953. *Boletín Oficial del Estado*, 191, de 10 de julio de 1955. <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1955/191/A04146-04180.pdf>

- Decreto de 25 de enero de 1946 por el que se regulan provisionalmente las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado* 35, de 4 de febrero de 1946. <https://ceice.gva.es/documents/161634402/163727879/1946.+Decreto+25+enero+1946+Haciendas+locales.pdf/b50c4f7a-08a0-489b-be2f-4494b3eb2800>
- Ley de 17 de julio de 1945 de Bases de Régimen Local. *Boletín Oficial del Estado* 199, de 18 de julio de 1945. <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1945/199/A00360-00384.pdf>
- Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado* 313, de 30 de diciembre de 1988. <https://www.boe.es/eli/es/l/1988/12/28/39>
- Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local. *Boletín Oficial del Estado* 280, de 21 de noviembre de 1975. <https://www.boe.es/boe/dias/1975/11/21/pdfs/A24342-24360.pdf>
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local. *Boletín Oficial del Estado* 80, de 3 de abril de 1985. <https://www.boe.es/buscar/pdf/1985/BOE-A-1985-5392-consolidado.pdf>
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* (468), 5-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2022.7533>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (2023). *Oficina Virtual para la coordinación financiera de las Entidades Locales*. <https://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Administracion%20Electronica/OVEELL/Paginas/OVEntidadesLocales.aspx>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública (Varios años). *Haciendas Locales en cifras: Publicaciones y Anexos*. Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. <https://www.hacienda.gob.es/ES/CDI/Paginas/SistemasFinanciacionDeuda/InformacionEELLS/HaciendasLocalesencifras.aspx> (fecha de consulta 8 de marzo de 2023).
- Real Decreto de 13 de marzo de 1919. *Gaceta de Madrid*, 73, de 14 de marzo de 1919. <https://www.boe.es/gazeta/dias/1919/03/14/pdfs/GMD-1919-73.pdf>
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado* 59, de 9 de marzo de 2004, <https://www.boe.es/boe/dias/2004/03/09/pdfs/A10284-10342.pdf>
- Real Decreto-ley de 8 de marzo de 1924 que aprueba el Estatuto Municipal. *Gaceta de Madrid* 69, de 9 de marzo de 1924, <https://www.boe.es/datos/pdfs/BOE//1924/069/A01218-01302.pdf>
- Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. *Boletín Oficial del Estado* 315, de 31 de diciembre de 2011. <https://www.boe.es/buscar/pdf/2011/BOE-A-2011-20638-consolidado.pdf>
- Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. *Boletín Oficial del Estado* 268, de 9 de noviembre de 2021. <https://www.boe.es/boe/dias/2021/11/09/pdfs/BOE-A-2021-18276.pdf>

- Rego, G. (2003). Acerca de la hacienda local y su reforma. Una propuesta modesta. *Revista Galega de Economía*, 12(1), 1-21. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=755421>
- Plataforma de Rendición de cuentas de las entidades locales (2023). <https://www.rendiciondecuentas.es/es/index.html> (fecha de consulta 8 de marzo de 2023).
- Santirso Fernández, M. A. & Vaquero García, A. (2022). El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana: el problema inacabable de la financiación municipal, *Documento 18 de la Red Localis*. <https://api.foroeconomicodegalicia.es/uploads/REDLOCALIS/originals/38124e9b-95ff-426c-a33d-25eb04c96733.pdf>
- Sentencia 26/2017, de 16 de febrero de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad y perjudicial sobre normas forales fiscales 102-2015. *Boletín Oficial del Estado* 72, de 25 de marzo de 2017. <https://www.boe.es/boe/dias/2017/03/25/pdfs/BOE-A-2017-3255.pdf>
- Sentencia Administrativo, Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección 2, Nº 1163/2018, Rec 6226/2017, de 09 de Julio de 2018. <https://vlex.es/vid/731127945>
- Sentencia del Tribunal Constitucional Nº 126/2019, Cuestión inconstitucionalidad 1020/2019, de 31 de octubre de 2019. *Boletín Oficial del Estado* 293, de 6 de diciembre de 2019. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2019-17639>
- Sentencia 59/2017, de 11 de mayo de 2017. Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016. *Boletín Oficial del Estado* 142, de 15 de junio de 2017. <https://www.boe.es/boe/dias/2017/06/15/pdfs/BOE-A-2017-6855.pdf>
- Sentencia 182/2021, de 26 de octubre de 2021. Cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020. *Boletín Oficial del Estado* 282, de 2 de noviembre de 2021. <https://www.boe.es/boe/dias/2021/11/25/pdfs/BOE-A-2021-19511.pdf>
- Tribunales Económico Administrativos (2019). *Memoria 2019*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/2019.pdf>
- Tribunales Económico Administrativos (2020). *Memoria 2020*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEM-TEAC-2020.pdf>
- Utrilla de la Hoz, A. (2019). La financiación local: luces y sombras de la Hacienda Pública española. En L. Ayala, J. Loscos & R. Martínez (eds.), *El futuro del sector público. Estudios en homenaje a Jesús Ruiz-Huerta Carbonell*, 341-348. Instituto de Estudios Fiscales.
- Vaquero García, A. (2017). Potenciales mejoras de los impuestos potestativos en Galicia. *Nota 2 del Observatorio Municipal de Galicia*, Red Localis. <https://api.infogen.uvigo.es/uploads/REDLOCALIS/originals/d42c7a6f-1566-471a-ae34-a0d7bb1c1a60.pdf>
- Vaquero García, A. (2021). A vueltas con la plusvalía municipal. *Nota 18 del Observatorio Municipal de Galicia*, Red Localis. <https://api.infogen.uvigo.es/uploads/REDLOCALIS/originals/57b37d8e-146f-48a5-b850-fd8c58e13bdf.pdf>