

A plusvalía municipal en Galicia: Que podemos aprender para mellorar a capacidade fiscal deste imposto?

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 Tesoureiro da Diputación 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

Resumo

O imposto sobre o incremento de valor dos terreos de natureza urbana (IIVTNU), máis coñecido como plusvalía municipal, foi un dos tributos máis cuestionados polos problemas derivados da súa aplicación e polas continuas modificacións sufridas polas sentenzas do Tribunal Constitucional, o que obrigou a realizar importantes cambios no seu cálculo. Con todo, e a pesar das continuas reformas, a última de 2021, o IIVTNU segue tendo importantes problemas que non se souberon corrixir. Ademais, non se dispón de estimacións oficiais sobre os efectos orzamentarios da nova normativa, nin tampouco parece que se vaia establecer algún tipo de compensación desde a Administración xeral do Estado aos concellos pola previsible perda de recadación fiscal, ao tratarse dunha capacidade fiscal delegada ás entidades locais. Finalmente, o IIVTNU presenta moitos máis problemas de recadación que outras figuras tributarias, como o Imposto sobre Bens Inmóbeis ou o Imposto sobre Actividades Económicas. Neste artigo abórdanse todas estas limitacións e propónse un conxunto de alternativas para mellorar a capacidade fiscal do IIVTNU, tanto a nivel xeral como especificamente para os concellos galegos.

Palabras chave: plusvalía municipal; recadación; corresponsabilidade fiscal; capacidade 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

O imposto sobre o incremento do valor dos terreos de natureza urbana (IIVTNU), máis coñecido como “plusvalía municipal”, é un tributo local que grava o aumento de valor dos terreos de natureza urbana pola transmisión da súa propiedade por calquera título ou ben pola transmisión de calquera dereito real de gozo, limitativo do dominio, sobre estes terreos.

O IIVTNU non é un tributo novo, ao contar con máis dun século de existencia. Durante a súa extensa aplicación foi obxecto de diversas regulacións coa finalidade de conseguir un adecuado encaixe nos instrumentos tributarios de financiamento municipal, algo que non sempre foi posible (Utrilla de la Hoz, 2019). En especial, dende 1978 plana sobre esta figura tributaria certa duplicidade coas plusvalías inmobiliarias que grava o Imposto sobre a Renda das Persoas Físicas (IRPF) e mais o Imposto sobre Sociedades (IS). En consecuencia, o seu encaixe fiscal non é sinxelo.

Por outra banda, o método de cuantificación da base imponible estivo en permanente discusión desde que se observaron discordancias entre o valor experimentado a partir do valor catastral co incremento de valor real. Todos estes hándicaps e a súa posterior recuperación, posiblemente algo apresurada como consecuencia da última sentenza do Tribunal Constitucional (TC), son algúns dos motivos que explican a orixe dunha regulación netamente mellorable e obxecto de innumerables litixios que afectan a elementos básicos do tributo.

Ademais, hai que destacar o importante volume de impagos do IIVTNU, un resultado que responde a que neste imposto –a diferenza do imposto de bens inmobles (IBI) ou do imposto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)–, a súa falta de ingreso só implica o cobro pola vía de prema. Con todo, para estas dúas últimas figuras tributarias, en caso de non producirse o seu aboamento, posibilitábase o embargo da propiedade gravada.

Finalmente, e como se demostrará neste artigo, a xestión do imposto presenta unha complexidade engadida polos seus custos administrativos, que minguan a súa capacidade financeira. Os municipios, ou ben delegan nas deputacións provinciais ou noutras entidades equivalentes, ou ben optan por asinar contratos de servizo con empresas privadas. Con independencia da forma adoptada, os custos de xestión directos poden supor unha parte importante do importe obtido, o que erosiona os ingresos inicialmente estimados con esta figura tributaria. A partir destes antecedentes, non é de estrañar que o IIVTNU sempre estea envolto en polémica e que moitos concellos, especialmente aqueles de escaso tamaño de poboación, sexan reticentes a impolo.¹

Para sinalar a relevancia de todas estas cuestións que inciden na viabilidade do tributo e, sobre todo, para propoñer algunhas liñas de mellora, este artigo presenta a seguinte estrutura: ademais da presente introdución, o segundo apartado sinala os antecedentes históricos e legislativos do imposto. O terceiro apartado analiza o grao de implantación do tributo, tanto a nivel nacional como, máis concretamente, en Galicia. O cuarto apartado estuda os cambios normativos no imposto. O quinto apartado aborda os motivos que provocaron que o IIVTNU fose unha fonte continua de litixios administrativos e xudiciais. O sexto apartado avalía algúns elementos relacionados coa súa xestión e recadación para as entidades locais (EE.LL.) en Galicia. O sétimo apartado sinala unha serie de recomendacións, como exercicio propositivo dos cambios que cómpre realizar no IIVTNU. Finalmente, preséntanse unha serie de conclusións.

¹ En Bosch Roca (2021) sinálase que, debido á actual normativa, entre outros, do IIVTNU, a reforma do financiamento local segue sendo unha materia pendente. Para o caso de Galicia, pódese consultar Álvarez (2003) e Rego (2003).

2. Antecedentes históricos e legislativos do IIVTNU

O IIVTNU é un tributo cunha ampla traxectoria, a pesar do seu elevado grao de conflictividade. A normativa seminal é o Real decreto de 13 de marzo de 1919², que recolle o “arbitrio sobre os incrementos do valor do terreo”. Posteriormente, no artigo 380 f) do Estatuto municipal de 8 de marzo de 1924³ indicábase que unha das figuras que constitúen a imposición municipal era o arbitrio sobre o incremento do valor dos terreos.

Posteriormente, a base 22 da Lei de bases de réxime local, de 17 de xuño de 1945⁴, estableceu a nova regulación do arbitrio sobre o incremento de valor dos terreos, recollida nos artigos 99 a 113 do Decreto de 25 de xaneiro de 1946⁵ e no Regulamento de facendas locais da Lei de réxime local de 16 de decembro de 1950⁶, e mais no Decreto, de 24 de xuño de 1955, polo que se aproba o texto articulado e refundido das leis de bases de réxime local de 17 de xullo de 1945 e de 3 de decembro de 1953.

En 1975 aprobouse a [Lei 41/1975, de 19 de novembro](#), de bases do Estatuto de réxime local, que na súa base 27 establece a regulación do imposto municipal sobre o incremento de valor dos terreos. Posteriormente, na Lei de bases de réxime local, de 2 de abril de 1985,⁷ a regulación deste imposto establécese entre os artigos 350 e 361. Máis recentemente, a [Lei 39/1988, de 28 de decembro](#), reguladora das facendas locais, xustifica a necesidade de aplicar este imposto conforme o disposto no artigo 47.2 da Constitución española.⁸

Na actualidade, a regulación do IIVTNU figura nos artigos 104 ao 110 do [Real decreto lexislativo 2/2004, de 5 de marzo](#), polo que se aproba o texto refundido da Lei reguladora das facendas locais (en diante, TRLRHL).

Antes da recente reforma deste tributo, a súa base impositiva era o aumento do valor dos terreos manifestado no momento da devindicación, durante un período máximo de 20 anos. Para o cálculo da base impositiva, que é precisamente a clave de bóveda do imposto, o TRLRHL establecía que o valor dos terreos sería o que nese momento tivese asignado para os efectos do IBI, ben revisado ou non. Para determinar o incremento patrimonial, aplicábaselle ao anterior valor certa porcentaxe establecida por cada concello, sen exceder uns límites en función do período de tenza do terreo: 3,7 % (de 1 ata 5 anos), 3,5% (ata 10 anos), 3,2% (ata 15 anos) e de 3% (ata 20 anos).

Seguindo o esquema de liquidación, a cota tributaria era o produto de aplicarlle á base impositiva o tipo de gravame que establecese cada concello, sen que excedese do 30%. Ademais, as ordenanzas fiscais poderán establecer unha bonificación de ata o 95% da cota íntegra do imposto nas transmisións efectuadas a título lucrativo *mortis causa* en certos casos: descendentes e adoptados, os cónxuxes e os ascendentes e adoptantes. Por outro lado,

² O [Real decreto de 13 de marzo de 1919](#) facultou os concellos para a aplicación dun arbitrio sobre o incremento de valor dos terreos situados nos seus termos municipais para poder cubrir os gastos.

³ Artigo 380 f) do [Real decreto-lei, de 8 de marzo de 1924](#), polo que se aproba o Estatuto municipal.

⁴ [Lei do 17 de xullo de 1945](#) de bases de réxime local.

⁵ [Decreto, de 25 de xaneiro de 1946](#), polo que se regulan provisionalmente as facendas locais.

⁶ [Decreto, de 16 de decembro de 1950](#), polo que se aproba o texto articulado da Lei de réxime local, de 17 de xullo de 1945.

⁷ [Lei 7/1985, de 2 de abril](#), reguladora das bases do réxime local.

⁸ No entanto, no proxecto de lei chegouse mesmo a valorar a súa supresión, aínda que finalmente o lexislador optou por mantelo, debido á presión municipal por conseguir a suficiencia financeira e por mellorar a capacidade económica dos municipios.

presupúñase a existencia dun incremento do valor polo simple transcurso do tempo, chegando mesmo a establecer unha plusvalía ficticia como base imponible.

Esta sucesión de elementos pon en cuestión o principio de capacidade económica. Ata a crise económica de 2008, o auxe experimentado polos valores reais dos inmobles urbanos mantivo oculto este problema, xa que os casos de perda de valor eran puntuais e as magnitudes catastrais adoitan ir por detrás dos valores reais. Con todo, a partir deste momento o problema maniféstase abertamente, afectando negativamente os valores de mercado das propiedades inmobiliarias. As entidades locais, temendo un empeoramento da súa situación financeira, intensifican a aplicación dos seus tributos. Tras a aprobación do [Real decreto-lei 20/2011, de 30 de decembro](#), de medidas urxentes en materia orzamentaria, tributaria e financeira para a corrección do déficit público, increméntanse con carácter xeral os tipos de gravame do IBI.

Paralelamente, a Dirección Xeral do Catastro do Ministerio de Facenda e Función Pública procedeu con correccións das valoracións catastrais á alza a través de distintos procedementos: actualización de coeficientes, novos informes de valores, regularizacións catastrais, múltiples altas singulares de inmobles a través de convenios catastrais, etc. Estas medidas puxeron de manifesto unha forte discordancia entre o censo e valor real de inmobles, e o catastral.

A [Táboa 1](#) mostra como no período 2008-2018 os ingresos fiscais das entidades locais experimentan un notable aumento e como o crecemento das liquidacións do IBI e do IIVTNU compensan a caída –ou escaso incremento– dos demais ingresos fiscais. A nivel nacional, os ingresos derivados do IIVTNU aumentan máis do dobre e a recadación por IBI experimenta un incremento do 62%, absorbendo a totalidade do crecemento dos ingresos fiscais. En Galicia, aínda que non ten a mesma intensidade que a nivel nacional, o incremento dos ingresos por IIVTNU crece un 66,7% e no IBI un 76% (ver [Táboa 2](#)).

Táboa 1. Ingresos liquidados do IBI, IIVTNU e total en miles de euros (2008-2018)

España ¹	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 fiscais	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 fiscais	982.797	1.122.648	1.201.530	1.309.376

Fonte: elaboración propia a partir de facendas locais en cifras. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

Nota: ⁽¹⁾ inclúe territorios forais.

Táboa 2. Diferenza entre ingresos liquidados en miles de euros (2008-2018)

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

Fonte: elaboración propia a partir de facendas locais en cifras. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

Nota: ⁽¹⁾ inclúe territorios forais.

Aínda que as entidades locais intensificaron a utilización dos seus instrumentos financeiros como resposta á redución dos ingresos derivados da xestión urbanística, esta medida tampouco satisfizo as aspiracións de suficiencia financeira por tres motivos.

- Primeiro, porque a determinación da cota se realizaba sobre o valor catastral, unha magnitude artificial establecida con criterios alleos ao mercado, cuxa aplicabilidade depende de se o terreo ten a consideración de solo urbano ou rústico. Isto supón un problema adicional, porque pode que o solo teña no plan a cualificación de rústico e catastralmente sexa urbano, ou viceversa.
- Segundo, o feito impoñible non se verifica soamente coas compravendas senón que tamén comprende a transmisión por herdanza, que non xera unha transmisión monetaria real ao tratarse dunha transmisión lucrativa, o que pode afectar o cobro do imposto.
- Terceiro, a aplicación do IIVTNU necesita a concorrencia de varias administracións. En primeiro lugar a estatal, que determina os valores catastrais e delimita o solo urbano; en segundo lugar a autonómica, para os fluxos de información de cambios de titularidade, especialmente no caso das herdanzas. E finalmente, para os municipios de menos poboación, que son a maioría no panorama local, a Deputación Provincial para a xestión e cobro, ou ben a colaboración de empresas privadas mediante contratos de servizos. Á tráfede anterior de administracións, habería que engadir o papel dos notarios para a expedición de escrituras. En consecuencia, un amplo número de axentes involucrados, públicos e privados, que complica a aplicabilidade do tributo.

3. O IIVTNU por comunidades autónomas: unha aplicación desigual

Ao se tratar dun imposto potestativo, a aplicación do IIVTNU require a aprobación da correspondente ordenanza fiscal mediante acordo plenario aprobado por maioría simple. Este trámite non resulta tan sinxelo, sobre todo nas corporacións municipais de mediano e pequeno tamaño, onde xunto ao pouco atractivo que é, en termos electorais, gravar a cidadanía con tributos, a representación política nos últimos anos tendeu cara á atomización, complicando chegar a acordos no Pleno. Todos estes problemas, xunto co controvertido do tributo e a súa escasa seguridade xurídica, fixeron desistir a moitas corporacións locais da conveniencia da súa aprobación (Vaquero, 2017; 2021).

A [Táboa 3](#) mostra a heteroxeneidade na aplicación do IIVTNU por comunidades autónomas (CC.AA.). Na Comunidade de Madrid aplícase no 94,4% dos municipios, mentres que en Castela e León a porcentaxe se reduce ao 15%.

Táboa 3. Concellos que aplican o IIVTNU en porcentaxe respecto ao total de municipios (2020)

	Concellos con IIVTNU	% de aplicación
Andalucía	726	93%
Aragón	174	24%
Principado de Asturias	60	77%
Illas Baleares	66	99%
Illas Canarias	83	94%
Cantabria	66	65%
Castela e León	340	15%
Castela-A Mancha	393	43%
Cataluña	802	85%
Estremadura	191	49%
Galicia	112	36%
Comunidade de Madrid	169	94%
Rexión de Murcia	45	100%
A Rioxa	56	32%
Comunidade Valenciana	455	84%
Total	3.740	49%

Fonte: elaboración propia a partir da Oficina Virtual para a Coordinación Financeira coas Entidades Locais. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022).

Nota: os datos dos concellos do País Vasco e Navarra non están dispoñibles.

Ademais, é evidente a ampla demora en revisar os valores catastrais, o que se traduce nunha base imponible menor. Cabe lembrar que os municipios están obrigados a solicitar unha actualización dos valores catastrais, cunha periodicidade de entre 5 e 10 anos, para adecuar a valoración dos inmobles ao valor de mercado. Este proceso ten importantes beneficios, posto que grazas ás revisións catastrais se detectan inmobles non fiscalizados, á vez que se mellora a capacidade fiscal do imposto. Todos estes elementos xeran unha ampla marxe de variabilidade no tratamento e na obtención de ingresos por esta vía (Vaquero, 2021).

O grao de actualización do valor catastral non é o mesmo por CC.AA. Por exemplo, o 69% dos concellos de Cataluña teñen como última revisión catastral o período 1984-2001, mentres que unicamente o 4% dos concellos da Rexión de Murcia se atopan nesta situación. Precisamente o 80% dos concellos desta Comunidade Autónoma realizaron a súa última revisión entre 2002 e 2011, unha porcentaxe que contrasta co 26 % de municipios de Estremadura. As CC.AA. con concellos que optaron por actualizar os seus valores catastrais máis recentemente son as das Illas Baleares (o 19% fixérono entre 2012 e 2016), Castela e León (14%) e a Comunidade de Madrid (13%). Os concellos de Aragón e das Illas Canarias sitúanse no extremo contrario. Con todo, son minoría os municipios que revisaron o seu valor catastral desde 2017 (Táboa 4).

Táboa 4. Período da última revisión catastral por CC.AA. (2021)

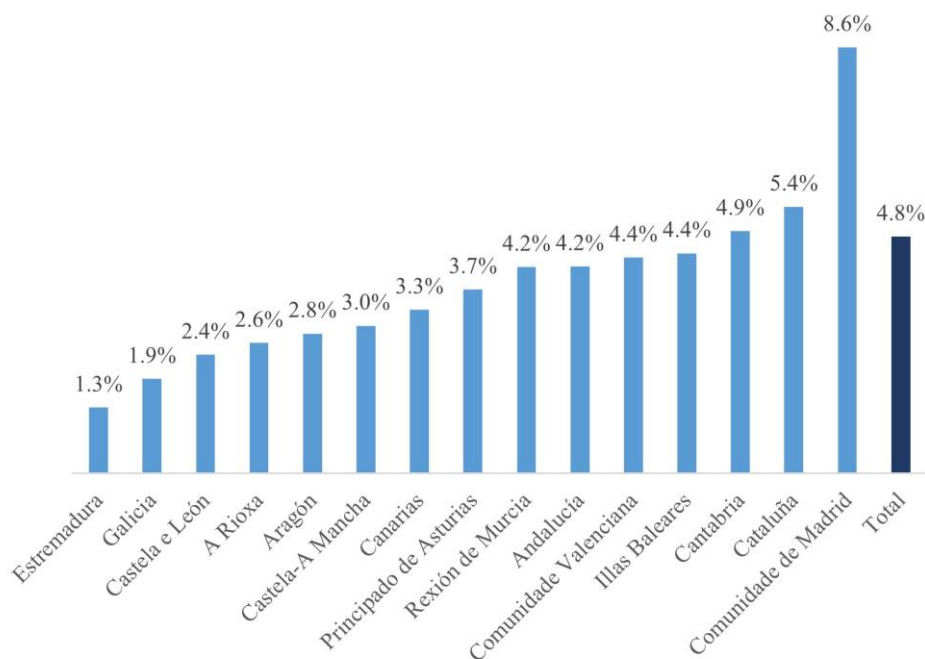
	1984-2001		2002-2011	
	Número	%	Número	%
Andalucía	151	19%	575	73%
Aragón	454	62%	254	35%
Principado de Asturias	20	26%	48	62%
Illas Baleares	12	18%	40	60%
Illas Canarias	23	26%	62	70%
Cantabria	25	25%	56	55%
Castela e León	1.037	46%	853	38%
Castela-A Mancha	430	47%	368	40%
Cataluña	656	69%	245	26%
Estremadura	148	38%	222	57%
Galicia	166	53%	101	32%
Comunidade de Madrid	29	16%	124	69%
Rexión de Murcia	2	4%	36	80%
A Ríoxa	95	55%	60	34%
Comunidade 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%
Illas Baleares	13	19%	2	3%
Illas Canarias	2	2%	1	1%
Cantabria	21	21%	0	0%
Castela e León	310	14%	48	2%
Castela-A Mancha	111	12%	10	1%
Cataluña	40	4%	6	1%
Estremadura	18	5%	0	0%
Galicia	34	11%	12	4%
Comunidade de Madrid	24	13%	2	1%
Rexión de Murcia	5	11%	2	4%
A Ríoxa	19	11%	0	0%
Comunidade de Madrid	57	11%	1	0%
Total	745	10%	85	1%

Fonte: elaboración propia a partir da Oficina Virtual para a Coordinación Financeira coas Entidades Locais. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

Nota: os datos dos concellos do País Vasco e Navarra non están dispoñibles.

O **Gráfico 1** recolle a recadación deste imposto por CC.AA. en 2020 con relación aos ingresos non financeiros, comprobándose importantes diferenzas a nivel rexional, entre as que destaca, especialmente, o caso da Comunidade de Madrid (8,6%) e de Extremadura (1,3%) como aqueles dous territorios do réxime común con maior e menor importancia recadatoria desta figura impositiva.

Gráfico 1. Recadación do IIVTNU por CC.AA. respecto dos ingresos non financeiros, ingresos consolidados (2020)



Fonte: elaboración propia a partir da Oficina Virtual para a Coordinación Financeira coas Entidades Locais. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022).

4. Os cambios normativos

A necesidade de modificar este imposto era unha demanda xeral. A derogación dalgún dos seus elementos básicos presaxiaba este resultado, pero o feito ata o momento era pouco máis que retoques, polo que se seguía sen abordar, de maneira pausada e calculada, unha verdadeira revisión do tributo.

Antes da última reforma do IIVTNU era complicado xustificar o proceso de construción da súa base como paso previo para a determinación da plusvalía. Coa modificación normativa, tras a reforma derivada pola última sentenza do TC, ábrese un novo escenario. Con todo, non se trata da primeira vez que se pronuncia o TC. O IIVTNU sufriu importantes cambios polas STC de 16 de febreiro de 2017 e de 11 de maio de 2017⁹, que determinaban que, se non se produce un beneficio pola transmisión, non procede a liquidación do tributo. Ademais, abriuse a posibilidade de reclamar as cantidades indebidamente cobradas en caso de non producirse unha ganancia, a condición de que non pasasen máis de 4 anos desde o pagamento da cota.

⁹ A [STC 59/2017, de 11 de maio de 2017](#), relativa ao IIVTNU declarou inconstitucionais e nulos os artigos 107.1, 107.2 a) e 110.4 do TRLRHL, pero só se se trata de someter a fiscalización situacións de inexistencia de incrementos de valor.

A STC 126/2019, de 31 de outubro, declarou inconstitucional o artigo 107.4 do TRLRHL para aqueles casos onde a cota que ingresar fose superior ao incremento patrimonial efectivo. O 26 de outubro de 2021¹⁰ o TC comunicou que se procedería coa anulación do procedemento do cálculo da base impositiva, ao considerar que non cumpría co principio de capacidade económica¹¹, e publica o 3 de novembro de 2021 a sentenza de anulación do procedemento de cálculo do IIVTNU.

Poucos días despois, co [Real decreto-lei 26/2021, de 8 de novembro](#)¹², entrou en vigor o novo sistema de cálculo, baseado en dous métodos. A xustificación atópase no seu preámbulo, ao indicar que “O Tribunal Constitucional sinala no fundamento xurídico 5 da [Sentenza 182/2021](#) que, para que este método estimativo da base impositiva sexa constitucionalmente lexítimo por razóns de simplificación na aplicación do imposto ou de practicabilidade administrativa, non debe erixirse en método único de determinación da base impositiva, polo que se permitirá legalmente as estimacións directas do incremento de valor ou ben gravar incrementos medios ou presuntos (potenciais), isto é, aqueles que previsible ou presumiblemente se producisen co paso do tempo en todo terreo de natureza urbana”.

O primeiro dos sistemas, denominado obxectivo, baséase en aplicarlle ao valor catastral do terreo un coeficiente que trata de estimar o aumento do valor entre o momento que se adquiriu ata a súa transmisión, para logo multiplicalo polo tipo impositivo que determina o municipio, sen superar o máximo que establece o TRLRHL. En resumo, trátase dun sistema con algunhas notas similares ao que ata agora se viña aplicando, pero con importantes matices, posto que estes coeficientes, fixados polo Ministerio de Facenda e Función Pública, se irán axustando cada ano conforme a realidade do mercado inmobiliario. Ademais, posibilitáselles aos municipios realizar unha rebaixa de ata o 15% do valor catastral do solo para reflectir a realidade do mercado inmobiliario do municipio.

O segundo sistema, denominado real, considera a plusvalía efectiva, isto é, a diferenza entre o valor de transmisión e o da adquisición da edificación, para posteriormente estimar a porcentaxe desta ganancia que supón a transmisión do terreo e, finalmente, multiplicalo polo tipo impositivo establecido por cada concello.

Ademais, e aínda que as plusvalías de ata un ano non se consideraban ata a última reforma, tras o [Real decreto-lei 26/2021](#) si se terán en conta. Este cambio parece responder a un intento por frear as operacións inmobiliarias especulativas, especialmente as xeradas polos fondos de inmobles. Precisamente, no informe da [comisión de Persoas Expertas \(2017\)](#) sobre o sistema de financiamento local sinalábase que estas plusvalías eran as máis especulativas, e o non gravalas supoñería un quebrantamento de varios principios tributarios: capacidade económica, xeneralidade e igualdade tributaria.

Os cambios introducidos trataron de satisfacer a demanda do TC. En primeiro lugar, para darlle cumprimento á [TC 59/2017](#), relativa ao non sometemento a fiscalización daqueles casos en que non se produce un incremento do valor dos terreos, inclúese un novo suposto de non suxeición: cando o interesado demostra que non se produciu incremento de valor.

¹⁰ Véxase a [STC 182/2021, de 26 de outubro de 2021](#), que declara inconstitucional e nulos os artigos 107.1 segundo parágrafo, 107.2 a) e 107.4 do TRLRHL, o que provoca un baleiro normativo sobre a determinación da base impositiva do IIVTNU.

¹¹ Debido a esta situación, durante case dúas semanas non se puido practicar a liquidación, comprobación, recadación e revisión do tributo.

¹² Véxase o [Real decreto-lei 26/2021](#), de 8 de novembro, polo que se adapta o TRLRHL á recente xurisprudencia do TC respecto do IIVTNU. En [Marín-Barnuevo \(2022\)](#) analízase con detalle as implicacións desta declaración de inconstitucionalidade da plusvalía municipal e a nova regulación do imposto.

En segundo lugar, para atender ás sentenzas [126/2019, de 31 de outubro](#), e [182/2021, de 26 de outubro](#), cámbiase o procedemento de determinación da base imponible, buscando un mecanismo que teña en conta a realidade do mercado inmobiliario.

Finalmente, preténdese que o imposto cumpra co principio de capacidade económica do contribuínte se, a instancia do suxeito pasivo, se solicita acomodar a carga ao valor efectivamente obtido.

Outra cuestión para ter en conta é que o TC estableceu que só son susceptibles de ser revisadas aquelas obrigacións tributarias devindicadas polo IIVTNU que, con data 26 de outubro de 2021, sexan decididas definitivamente mediante sentenza ou resolución administrativa firme. En consecuencia, a reclamación dos contribuíntes só é posible para aqueles casos que antes de ditarse a sentenza tivesen aberto un recurso. O mesmo sucede con aquelas liquidacións que ata ese momento non fosen impugnadas e para as que non se solicitase rectificación. Coa sentenza do TC péchanse as portas ás reclamacións masivas.¹³

En canto á potencial perda de recadación, desde o Sindicato de Técnicos de Facenda (GESTHA) estimouse que a reforma do IIVTNU implicará unha redución para os municipios de polo menos 78 millóns de euros (o 7,3% da recadación de 2019).¹⁴ Neste cálculo só se consideran os novos coeficientes para a aplicación do sistema obxectivo e non se valora a posibilidade que ten o contribuínte de elixir o outro sistema se lle sae unha cota tributaria menor. Con todo, o Ministerio de Facenda e Función Pública decidiu non calcular o impacto económico do cambio normativo, ao sinalar que dependerá do número de feitos impositivos.

Ademais, a Asociación Nacional de Inspectores de Facenda Pública Local é da opinión que, ao realizarse a reforma por un real decreto-lei e non por unha lei, isto podería implicar un proceso de xudicialización do tributo. Dous grupos políticos do Parlamento presentaron recursos de inconstitucionalidade¹⁵, polo que non acaba de despexarse a conflictividade xudicial que acompañou a este tributo, que, por outra banda, adquiriu un inusitado protagonismo nas asesorías xurídicas municipais durante os últimos anos.

Finalmente, convén sinalar que o [Real decreto-lei 26/2021](#), que adapta os postulados da determinación da base imponible do IIVTNU á doutrina do TC, determina que os concellos que o teñan establecido deberán modificar, no prazo de seis meses desde a entrada en vigor do citado Real decreto-lei, as correspondentes ordenanzas fiscais. Despois de varios meses desde a finalización do prazo outorgado, hai concellos que aínda non procederon a esta adaptación. Só na provincia de Pontevedra, hai 14 concellos nesta situación, coa consecuente inseguridade xurídica que isto provoca.

5. A aplicación do imposto: fonte de continuos litixios administrativos e xudiciais

Aínda que os conflitos litixiosos coas administracións tributarias locais xa tiñan unha certa significación no IIVTNU, estes non pasaban de ser formulacións ordinarias que versaban sobre a titularidade dos terreos, a cualificación como urbano do solo e a aplicación de certas exencións. Con todo, cando se cuestionou a procedencia de satisfacer o IIVTNU mediante o gravame dunha renda ficticia que contradecía a renda real, os conflitos incrementáronse de

¹³ En [De Juan \(2022\)](#) analízanse os efectos desa sentenza.

¹⁴ <https://www.europapress.es/economia/fiscal-00347/noticia-tecnicos-facenda-calculan-concellos-perderan-minimo-78-millóns-nova-plusvalia-20211111141102.html>

¹⁵ En febreiro de 2022, o TC admitiu a trámite os recursos de inconstitucionalidade presentados.

forma significativa, argumentando que se vulneraban os principios de capacidade económica e igualdade.

As reclamacións lograron que se expuxesen varias cuestións de inconstitucionalidade¹⁶, e finalmente o TC declarou a contrariedade do precepto co ordenamento xurídico español, primeiro de forma parcial, para finalmente anular a fórmula de cálculo da base imponible. Se nas actuacións de recadación executiva eran as multas de tráfico as que implicaban o maior número de reclamacións, segundo as memorias dos tribunais económico-administrativos (TEA) locais en 2019 e 2020, agora son maioría os recursos relacionados co IIVTNU. A modo de exemplo, na memoria do TEA local de Madrid de 2020 sinalase que, de 4.341 reclamacións presentadas, 2.162 corresponden ao IIVTNU.

Son varias as razóns que xustifican este resultado. Primeiro, pola discutida constitucionalidade dalgúns dos preceptos que a regulan. Segundo, pola [STC 59/2017, de 11 de maio de 2017](#), que os declarou nulos “unicamente na medida que someten a tributación situacións de inexistencia de incrementos de valor”. E terceiro, polas diferentes interpretacións xurídicas, o que motivou a intervención dos tribunais: [STS 1163/2018, de 9 de xullo](#), e [STC 126/2019, de 31 de outubro](#).

Durante os últimos meses de 2020, o TS ditou varias sentenzas co obxectivo de aclarar algúns elementos relacionados coas partidas que debían integrar a base imponible e os importes de adquisición ou transmisión. Estas sentenzas, aínda que inicialmente pretendían resolver algunhas das incertezas xeradas tras a declaración parcial de inconstitucionalidade do IIVTNU, provocaron a apertura de novas vías interpretativas cunha maior litixiosidade. Finalmente, a [STC 182/2021](#) determinou a contrariedade da fórmula de cálculo co principio constitucional de capacidade económica, o que obrigou a unha reforma urxente do tributo.

Ademais, as STC abriron novas fronteiras que versan sobre as liquidacións previas a esta sentenza. Como se indicou, o TC considera que unicamente son susceptibles de seren revisadas, con fundamento na ditada sentenza, as liquidacións provisionais ou definitivas no caso de liquidacións que carezan de firmeza. Uns xulgados entenden que debe tomarse como referencia a data de ditado da sentenza e outros, a súa data de publicación no Boletín Oficial do Estado.

Outra posible causa de litixios derívase da obriga ción establecida na disposición transitoria única do [Real decreto-lei 26/2021](#), relativa a que os concellos deben modificar as súas ordenanzas fiscais consonte o disposto nesta disposición legal no prazo de seis meses desde a entrada en vigor do texto, é dicir, antes do 10 de maio de 2022. A realidade é que algunhas entidades locais aínda non o fixeron e aínda que o informe da Dirección Xeral de Tributos, de 23 de marzo de 2022, sinalou que se trataría dunha irregularidade non invalidante¹⁷, é algo que debería terse evitado.

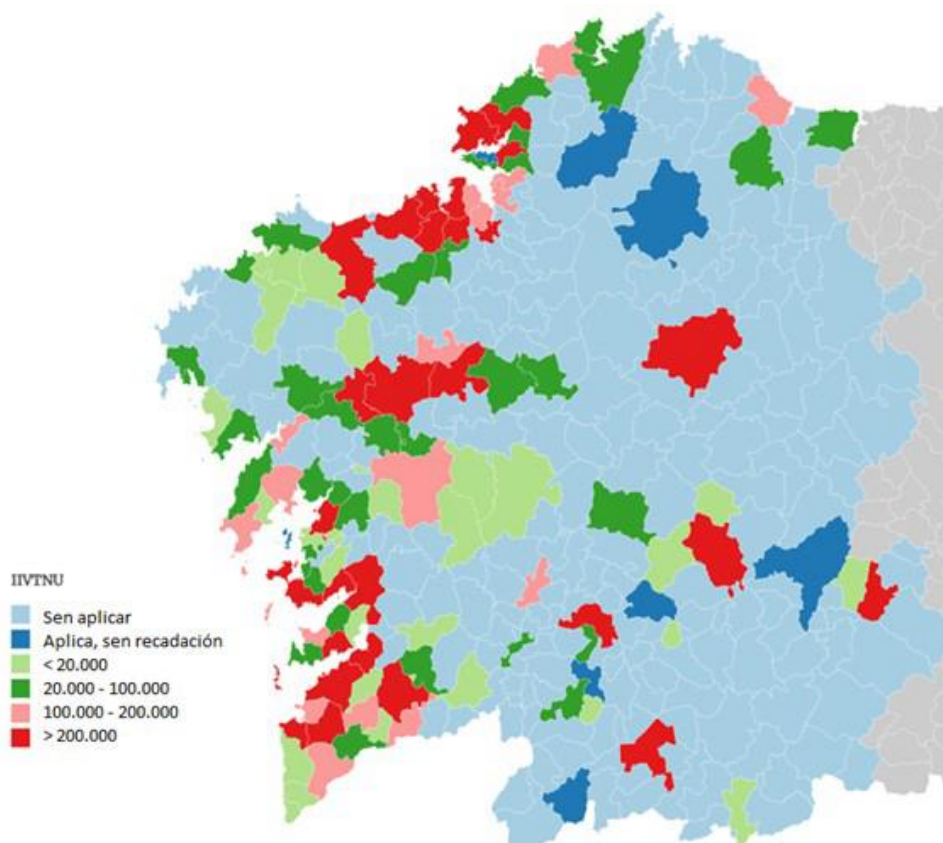
¹⁶ Auto número 112/2014, de 15 de decembro de 2015, do Xulgado do Contencioso-Administrativo número 22 de Madrid; Auto do Xulgado do Contencioso-Administrativo número 3 de Donostia-San Sebastián, de 5 de febreiro de 2015; Auto do Xulgado do Contencioso-Administrativo número 1 de Vitoria-Gasteiz, de 22 de decembro de 2015; e Auto do Xulgado do Contencioso número 1 de Xerez da Fronteira, de 25 de xullo de 2016.

¹⁷ O artigo 48.3 da Lei 39/2015, de 1 de outubro, de procedemento administrativo común establece que “a realización de actuacións administrativas fóra do tempo establecido para elas só implicará a anulabilidade do acto cando así o imponha a natureza do termo ou prazo”. Por tanto, serán os tribunais os que resolvan o axuste á legalidade de todas aquelas liquidacións que se efectuasen sen unha ordenanza fiscal acorde co novo réxime xurídico do IIVTNU.

6. A xestión e recadación do imposto en Galicia

En 2020, só 112 concellos dos 313 en Galicia (36%) aplicaban o IIVTNU, unha porcentaxe case idéntica ao obtido en 2016 (37%). Trátase dun resultado moi por debaixo da totalidade de concellos do réxime común que si o fan (49%), sendo este diferencial unha constante nos últimos anos. Por provincias, o grao de aplicación resulta moi dispar: nos concellos de Pontevedra e A Coruña presenta unha maior intensidade (64% e 55%, respectivamente), mentres que nos das provincias de Lugo e Ourense é moito menor (14% e 15%, respectivamente). Isto inflúe claramente na recadación do tributo. O [Gráfico 2](#) permite unha aproximación da aplicación e recadación do imposto en Galicia, incluíndo tamén aqueles que non o aplican e os que, aplicándoo, non hai datos de recadación.

Gráfico 2. Aplicación e ingresos do IIVTNU por tramos de recadación (2019)



Fonte: elaboración propia a partir da Oficina Virtual para a Coordinación Financeira coas Entidades Locais. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

En Galicia, o 53% dos concellos realizou a súa última revisión catastral entre 1984 e 2001, o 32% entre 2002 e 2011, o 11% entre 2012 e 2016 e só o 4% restante entre 2017 e 2020. Con relación á media nacional, os concellos galegos presentan importantes diferenzas nos seus procesos de revisión catastral (8 puntos máis nas revisións entre 1984 e 2001 e 12 puntos por debaixo das revisións entre 2002 e 2011).

A [Táboa 5](#) recolle a recadación a nivel provincial para Galicia, e nela compróbase a reducida recadación nas provincias de Lugo e Ourense, con 3,6 e 8,1 millóns de euros, respectivamente, aínda que o peso relativo nesta última provincia supón o 12% dos ingresos por impostos, o dobre que a media galega.

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

	Importe (en euros)	% Sobre ingresos por impostos
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%

Fonte: elaboración propia a partir da Oficina Virtual para a Coordinación Financeira coas Entidades Locais. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

A recadación deste tributo en relación cos gastos propios das competencias municipais resulta moi desigual en Galicia: nos pequenos municipios ten un carácter marxinal e nos medianos depende da súa actividade urbanística, normalmente localizada nos municipios costeiros e os próximos ás áreas urbanas galegas. O comportamento global do IIVTNU en 2020 queda reflectido na [Táboa 6](#).

Táboa 6. Comportamento global do IIVTNU por provincias en miles de euros (2020)

	Previsións orzamentarias iniciais ¹	Dereitos recoñecidos netos ²	Recadación neta ³	Total, ingresos fiscais 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

Fonte: elaboración propia a partir de la [Plataforma de Rendición de Contas das Entidades Locais \(2023\)](#).

Notas: ⁽¹⁾ ingresos que se estiman obter nese exercicio, distinguindo entre previsións iniciais e as súas modificacións

⁽²⁾ importe dos dereitos recoñecidos (dereitos de cobro que se orixinaron nese exercicio) minorados polos dereitos anulados e os dereitos cancelados, e indican os recursos ou ingresos que se obtiveron no devandito exercicio

⁽³⁾ importe dos cobros que se realizaron sobre os dereitos recoñecidos no exercicio, minorados polo importe das devolucións de ingresos pagadas no dito exercicio

⁽⁴⁾ total dos capítulos I, II e III dos ingresos municipais.

O potencial como instrumento financeiro do IIVTNU está ligado á actividade inmobiliaria, e nas áreas urbanas e municipios de gran poboación é onde desprega a súa maior efectividade. A [Táboa 7](#) recolle a recadación nos 7 municipios con máis poboación en Galicia en 2020, e esta representa case o 68% daqueles que contan con este tributo.

Táboa 7. Recadación do IIVTNU nos principais concellos en euros (2020)

	Previsións orzamentarias iniciais ¹	Dereitos recoñecidos netos ²	Recadación 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

Fonte: elaboración propia a partir da Plataforma de Rendición de Contas das Entidades Locais (2023).

Notas: ⁽¹⁾ ingresos que se estiman obter nese exercicio, distinguindo entre previsións iniciais e as súas modificacións

⁽²⁾ importe dos dereitos recoñecidos (dereitos de cobro que se orixinaron nese exercicio) minorados polos dereitos anulados e os dereitos cancelados, e indican os recursos ou ingresos que se obtiveron nese exercicio

⁽³⁾ importe dos cobros que se realizaron sobre os dereitos recoñecidos no exercicio, minorados polo importe das devolucións de ingresos pagadas no exercicio

En canto á xestión tributaria, é preciso sinalar a difícil previsión do comportamento do tributo cando se trata de fixar o seu importe no momento de elaborar os orzamentos anuais, ao existir unha discordancia notoria entre as previsións orzamentarias e as liquidacións. Isto pode deberse, polo menos en parte, ao propio comportamento do IIVTNU, á súa natureza, ás dúbidas xurídicas e a súa aplicación. Aínda que no exercicio 2020 puido ter influencia a suspensión da actividade administrativa debido ao estado de alarma, en 2019 orzáronse por este imposto 25,1 millóns de euros e liquidáronse 32,4 millóns (véxase [Táboa 8](#)). Ademais, estes datos son de antes do efecto da reforma de 2021, polo que non é posible analizar realmente o impacto deste cambio sobre o financiamento dos concellos. De feito, haberá que esperar aos exercicios 2022 e 2023, cando esta información estea dispoñible.

Táboa 8. Recadación do IIVTNU nos principais concellos en euros (2019)

	Previsións orzamentarias iniciais ¹	Dereitos recoñecidos netos ²	Recadación 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

Fonte: [Plataforma de Rendición de Contas das Entidades Locais \(2023\)](#) e elaboración propia.

Notas: ⁽¹⁾ ingresos que se estiman obter nese exercicio, distinguindo entre previsións iniciais e as súas estimacións

⁽²⁾ importe dos dereitos recoñecidos (dereitos de cobro que se orixinaron nese exercicio) minorados polos dereitos anulados e os dereitos cancelados, e indican os recursos ou ingresos que se obtiveron nese exercicio

⁽³⁾ importe dos cobros que se realizaron sobre os dereitos recoñecidos no exercicio, minorados polo importe das devolucións de ingresos pagadas no exercicio

As dificultades de cobramento das liquidacións impagadas polo IIVTNU son importantes xa que, a diferenza do IBI ou do IVTM, a súa falta de pago carece doutras respostas que non sexan acudir á vía de prema administrativa, cuxa execución presenta non poucas limitacións. No IIVTNU, cando grava a transmisión dos terreos urbanos por compravenda, que son a maioría das transaccións, o pago do imposto correspóndelle ao vendedor, que presenta numerosos problemas cando se trata de sociedades mercantís que están en situación de insolvencia por cesamento da actividade, concurso de acredores, disolución, liquidación, peche de folla rexistral, etc.

Cando o feito imponible se deriva dunha transmisión por herdanza, conforme o artigo 106.1a) do TRLRHL o suxeito pasivo é o adquirente. Isto implica que a suxeición tributaria ás comunidades de herdeiros –a través da figura da herdanza xacente– supón unha numerosa falta de pagamentos e de dificultades de cobro, debido aos problemas que supón a localización de herdeiros, a notificación e mais o cálculo da débeda tributaria.

De conformidade cos datos da Oficina Virtual para a Coordinación Financeira coas Entidades Locais, os cobros do exercicio corrente do 2020 en Galicia figuran na **Táboa 9**. Nas provincias de Lugo e Ourense o pendente de cobro supera o 20% do exercicio corrente. Trátase dunha porcentaxe considerable xa que, en conformidade cos ordenanzas fiscais aprobadas en cada concello, o réxime xeral de xestión e pago do tributo é a autoliquidación.

Táboa 9. Cobros do exercicio correntes por provincias (2020) en miles de euros

	Dereitos recoñecidos netos ¹	Recadación neta ²	Importe pendente ³	% de importe pendente
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%

Fonte: Oficina Virtual para a Coordinación Financeira coas Entidades Locais. [Ministerio de Hacienda y Función Pública \(2023\)](#).

Notas: ⁽¹⁾ importe dos dereitos de cobro que se orixinaron no exercicio

⁽²⁾ ingresos finalmente obtidos

⁽³⁾ importe pendente de cobro

A xestión do tributo nos concellos con maior poboación en Galicia é o de autoliquidación do tributo de forma obrigatoria ou potestativa. En canto ás cantidades que restan pendentes e que son obxecto de cobro a través da vía executiva e, se é o caso, do procedemento de prema, a recadación tampouco se desenvolve de forma eficiente. En Ourense, Pontevedra, Lugo e Ferrol, o importe pendente de cobro supera o 25% do exercicio corrente (véxase **Táboa 10**).

Táboa 10. Dereitos pendentes de cobro (2019 e 2020) nos principais concellos en euros

	2019		2020	
	Dereitos pendentes de cobro ¹	% sobre o exercicio corrente	Dereitos pendentes de cobro ¹	% sobre o exercicio corrente
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%

Fonte: elaboración propia a partir da [Plataforma de Rendición de Contas das Entidades Locais \(2023\)](#).

Nota: ⁽¹⁾ importe dos dereitos recoñecidos no exercicio que non se cobraron, é dicir, o resultado de restarlles aos dereitos recoñecidos netos a recadación neta.

A **Táboa 11** recolle, para 2019, o importe pendente de cobro do IIVTNU de exercicios pechados da xestión da débeda para os exercicios 2014 a 2018. Para o exercicio 2020 considerouse o importe pendente de 2015 a 2019. Conforme estes datos, a recadación das “plusvalías” no exercicio non supera o 25% das pendentes nos cinco anos anteriores, o que xera uns importantes saldos finais. Sumando o importe pendente das xestionadas no exercicio e o das procedentes de exercicios anteriores, a débeda acumulada ofrece un saldo final de 11,1 e de 11,9 millóns de euros en 2019 e 2020, respectivamente (véxase **Táboa 12**).

Táboa 11. Liquidacións pendentes de cobro de exercicios pechados con cinco anos de antigüidade e evolución en euros (2019 e 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

Fonte: elaboración propia a partir da [Plataforma de Rendición de Contas das Entidades Locais \(2023\)](#) e elaboración propia.

Táboa 12. Pendente de cobro ao final de exercicio por IVTNU dos exercicios correntes e pechados

Pendiente de cobro	Del exercicio	De exercicios 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

Fonte: elaboración propia a partir da [Plataforma de Rendición de Contas das Entidades Locais \(2023\)](#).

A complexidade da xestión do tributo, que como se sinalou precisa unha importante coordinación con outras entidades tanto da valoración e corrección dos datos catastrais como da información dos feitos impositivos, as dificultades de cobro dos impagados e a mellorable regulación do tributo, ten xerado numerosos procedementos tanto administrativos como xudiciais, con importantes custos aos contribuíntes e ás entidades locais.

Os concellos galegos de maior poboación dispoñen de servizos xurídicos propios, aínda que debido ao número de litixios tiveron que acudir, nalgúns casos, a contratos de servizos para

atender as demandas contenciosas expostas. A xestión do tributo nestes concellos realízase a través de medios propios e, aínda que depende da actividade liquidadora, o persoal asignado normalmente está dedicado en exclusiva ao imposto. No tocante á recadación dos impagados, como xa foi sinalado acumula volumes importantes, con independencia do sistema de xestión/inspección e recadación (voluntaria ou executiva) empregado (véxase [Táboa 13](#)).

Táboa 13. Xestión, inspección, recadación voluntaria e executiva do IIVTNU (2022)

	Gestión/Inspección	Recadación voluntaria	Recadación executiva
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

Fonte: elaboración propia a partir de información proporcionada polos concellos.

Os pequenos e medianos concellos optan, na súa maioría, pola fórmula da delegación ou da externalización. En total 65 concellos delegaron a xestión do IIVTNU nas deputacións provinciais e 75 teñen delegado o cobro a través da vía de prema (véxase [Táboa 14](#)). O custo da xestión oscila entre o 5% e o 6% da recadación voluntaria, salvo no caso de Pontevedra que fixou un 10% pola xestión. Cando se delega só a vía executiva, a taxa varía entre o 75% da recarga aplicable na Coruña e Lugo e o 100% en Ourense e Pontevedra. Cando a xestión se externaliza depende de cada contrato, aínda que as cantidades por percibir oscilan entre un 10% e un 20%.

Táboa 14. Número de concellos que teñen delegada a xestión, inspección e recadación 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

Fonte: elaboración propia a partir de información proporcionada polas deputacións provinciais.

7. Recomendacións

Atendendo ao estudo realizado, resulta necesario expor o seguinte conxunto de recomendacións, de aplicación xeral aos concellos e, especificamente, aos galegos.

En primeiro lugar, o Libro branco sobre a reforma tributaria ([Comité de Persoas Expertas, 2022](#)) sinala que o IIVTNU, xunto co IBI, son pezas chave para garantir a suficiencia do sistema de financiamento local. En consecuencia, a non aplicabilidade deste imposto –ou a súa aplicación de mínimos– supón unha clara renuncia á obtención de ingresos propios. Os

concellos que si optan por esta figura impositiva demostran unha maior corresponsabilidade fiscal que debería ser premiada, por exemplo, a través do incremento das transferencias correntes, tanto estatais como autonómicas e provinciais.

En segundo lugar, o impacto económico e orzamentario da nova redacción dos artigos que regulan o IIVTNU é complexo por dous motivos: a ampla casuística dos potenciais feitos impoñibles e o dobre sistema de cálculo que dificulta determinar a incidencia final da reforma. É máis, ao tratarse dunha normativa delegada desde a Administración xeral do Estado ás EE.LL., sería recomendable articular algunha medida para mitigar o previsible efecto sobre os orzamentos municipais da perda de recadación, unha vez que se dispoñan das primeiras cifras do IIVTNU tras a reforma.

En terceiro lugar, coa nova redacción avánzase en axustar o IIVTNU a outros tributos como o IRPF –que grava a plusvalía real–, pero é necesario continuar este proceso. Se se desexa manter este imposto potestativo, hai que mellorar a construción da base impoñible e valorar se as non suxeicións actuais son as adecuadas.

En cuarto lugar, deberíase considerar a posibilidade de introducir índices correctores obrigatorios cando o inmovible se adxudica por herdanza e constitúe a vivenda habitual do adxudicatario e non só considerar a aplicación dunha bonificación potestativa. A pesar da reforma do IIVTNU, segue sen resolverse a problemática derivada da “plusvalía do morto”. Por tanto, continúa a ser necesario practicar a liquidación do imposto polos bens transmitidos polo falecemento do seu propietario. Resulta paradoxal que aínda que esta situación xa non tribute no IRPF, ao non existir ganancia ou perda patrimonial,¹⁸ se siga mantendo a obriga de fiscalizala a nivel local mediante o IIVTNU.

En quinto lugar, é necesario realizar un maior esforzo de cara á actualización dos valores catastrais por parte das EE.LL., especialmente naqueles municipios con maior desfase temporal, unha tarefa de responsabilidade compartida co Ministerio de Facenda e Función Pública. Existe un desfase temporal moi importante, que expón un grave problema sobre a capacidade económica do contribuínte, e que, lonxe de considerarse como unha maior esixencia para a cidadanía, debe ser interpretado como unha cuestión de equidade e eficiencia tributaria.

En sexto lugar, cómpre unha simplificación da xestión, para o que se fai imprescindible a xeneralización de convenios entre os concellos, a Axencia Estatal de Administración Tributaria e as axencias tributarias autonómicas. Nestes convenios deberían establecerse os mecanismos de colaboración e intercambio de información tributaria para a xestión eficiente do IIVTNU, en particular para a determinación da base impoñible pola diferenza entre o valor de transmisión e de adquisición, e mais para determinar a non suxeición ao imposto.

En sétimo lugar, debería valorarse algún tipo de resposta á falta de pagamento do imposto para mellorar a recadación. Unha posibilidade é considerar algún tipo de afección do inmovible que se pretende transmitir, de forma que a transmisión necesite acreditar o pago do IIVTNU, a subrogación do adquirente na falta de pagamento, cando estas sexan persoas xurídicas, ou calquera outra vía que posibilite unha redución notable das altas taxas de impagados.

En oitavo lugar, a liquidación do IIVTNU é relativamente sinxela cando os herdeiros son coñecidos, pero excesivamente complexa cando hai que identificar as persoas que deben recibir a herdanza en ausencia de testamento. As herdanzas xacentes expoñen problemas de recadación do tributo verdadeiramente difíciles de solucionar e que xeran, xunto ás persoas

¹⁸ O artigo 33.3 B da Lei do IRPF establece que non existe ganancia ou perda patrimonial con ocasión de transmisións lucrativas por causa de morte do contribuínte; por tanto, se alguén falece non se deberá tributar polo incremento de patrimonio.

xurídicas insolventes transmisoras, un alto volume de impagados. A corrección desta situación preséntase difícil sen que medie algún tipo de afección ao ben inmovible transmitido, de aí a necesidade de establecer medidas que posibiliten esta actuación.

En noveno e último lugar, no informe da [Comisión de Persoas Expertas \(2017\)](#) para a revisión do modelo de financiamento local chégase a expor a potencial supresión do imposto, pero tamén se indica a necesidade de establecer unha recarga ou unha participación naqueles tributos que gravan as plusvalías dos bens inmoables ou ben das transmisións patrimoniais para evitar unha diminución recadatoria das entidades locais, se finalmente se opta pola eliminación do IIVTNU. Con todo, tamén se avoga polo mantemento do imposto, pero establecendo un suposto de non suxeición cando non se produza capacidade económica gravable. Coas últimas reformas establécese precisamente este requisito; por tanto, parece que o lexislador segue contando co IIVTNU como recurso tributario propio das entidades locais.

8. Conclusións

A teor do exposto neste artigo, existe unha importante capacidade fiscal non aproveitada no IIVTNU en España e Galicia, ao aplicarse só no 49% e mais no 36% dos concellos, respectivamente.

O IIVTNU presenta un gran potencial recadatorio como instrumento financeiro nas poboacións de maior tamaño. Nos concellos de menor poboación depende da actividade urbanística desenvolvida. En todo caso, bótase en falta unha maior corresponsabilidade fiscal nos concellos, que, no canto de aplicar medidas para potenciar os ingresos propios, como pode ser contar cunha ordenanza fiscal que regule este tributo, poden estar tentados a abusar das subvencións como vía de financiamento. A segunda opción posiblemente sexa moito máis cómoda e con menor custo político para os xestores públicos, pero elude a necesidade de ser corresponsables fiscalmente.

Por CC.AA., a porcentaxe de aplicación do IIVTNU é moi desigual, oscilando entre o 15 % nos concellos de Castela e León e o 94 % na Comunidade de Madrid. En Galicia, a implantación do IIVTNU é moi distinta por provincias, e anda entre o 13% de Lugo ou o 14% de Ourense, ata o 66% dos concellos de Pontevedra. Este resultado pode deberse ao menor tamaño poboacional dos concellos das dúas primeiras provincias, que se traduce nunha menor predisposición dos consistorios a aplicar impostos voluntarios.

Todo o anterior leva á necesidade de expor algunhas recomendacións para tratar de garantir o adecuado funcionamento do tributo, mentres non se produce a tan ansiada reforma do sistema fiscal das facendas locais. É moi urxente revisar os valores catastrais para recuperar –e mellorar– a capacidade fiscal do IIVTNU. Grazas á actualización destes valores, detectaríanse bolsas de fraude e melloraríanse os niveis de eficiencia e de equidade tributaria desde a óptica local.

Ademais, a liquidación e recadación do IIVTNU presenta dificultades e custos adicionais, sendo moi reducidas as porcentaxes de cobros dos impagados debido á carencia de medidas legais adicionais para asegurar o pago do tributo distintas ao propio procedemento de prema. Sen dúbida, sería necesario deseñar medidas de resposta en relación coa falta de pagamento, como algún tipo de afección ao inmovible que se vaia transmitir. Finalmente, en canto aos resultados en materia de recadación tras a última reforma lexislativa, non é posible avaliar correctamente o seu impacto, polo que haberá que esperar a contar con datos suficientes para a súa análise.

Autoría del trabajo

Conceptualización, AVG e MSF; Metodoloxía, AVG e MSF; Software, AVG e MSF; Adquisición de datos, AVG e MSF; Análise e interpretación, AVG e MSF; Redacción- Preparación do borrador, AVG e MSF; Redacción-Revisión & Edición, AVG e MSF. Todos os autores leron e están de acordo coa versión publicada do 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-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-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>