

I.2. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

**IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS
DE NATURALEZA URBANA:
FUNDAMENTO, HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN**

Por el Dr. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

1. FUNDAMENTOS FICTICIO Y REAL DE ESTE IMPUESTO
2. HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN
 - 2.1. ANÁLISIS PARTICULARIZADO DE LA SUJECCIÓN, O NO, A ESTE IMPUESTO DE DETERMINADAS OPERACIONES
 - 2.1.1. En los supuestos de expropiación forzosa sí existe plusvalía gravable a fines del I.I.V.T.N.U.
 - 2.1.2. Procede la sujeción al Impuesto en el caso de la transmisión de unos terrenos incluidos en unidades de actuación de planeamiento urbanístico, sin que represente obstáculo para ello la circunstancia de que las normas subsidiarias de planeamiento no hubieren sido objeto de íntegra publicación en el momento en que la transmisión tuvo lugar
 - 2.1.3. No existe transmisión, y, por tanto, no procede la sujeción al I.I.V.T.N.U., en el caso de adjudicación de inmuebles por disolución de una comunidad de bienes
 - 2.1.4. En las aportaciones a, y en las adjudicaciones de, las Juntas de Compensación no se producen transmisiones de dominio a los fines del I.I.V.T.N.U.
 - 2.1.5. En una reparcelación no existe, en la generalidad de los casos, transmisión que origine el devengo de este Impuesto
 - 2.1.6. Cuando tiene lugar la transmisión *mortis causa* de la nuda propiedad y el usufructo sobre un inmueble se producen dos hechos imponible distintos a efectos del Impuesto
 - 2.1.7. La extinción del usufructo no supone la transmisión de la propiedad de los bienes a los nudos propietarios, por lo que dicha extinción no está sujeta a gravamen en este Impuesto
 - 2.1.8. Cuando con ocasión de la constitución de una sociedad se aportan bienes inmuebles existen actos traslativos del dominio sujetos a gravamen por este Impuesto
 - 2.1.9. No existe incremento de valor susceptible de gravarse por este Impuesto en los supuestos de terrenos que deben cederse de forma gratuita a los Ayuntamientos o a los órganos competentes con ocasión de la aplicación de disposiciones urbanísticas
 - 2.1.10. Los expedientes de dominio no son, en sí mismos, actos traslativos de la propiedad, por lo que no están sujetos a este Impuesto
 - 2.1.11. Cuando en una partición hereditaria se adjudique un bien inmueble a un heredero, que compensa en metálico a los restantes, no cabe entender que, aparte de una transmisión *mortis causa*, exista asimismo otra *inter vivos*
 - 2.1.12. En una donación *pro indiviso* de diversas parcelas se producen tantas transmisiones como donatarios existan, por lo que, en consecuencia, tienen lugar varios hechos imponibles a efectos de este Impuesto

1. FUNDAMENTOS FICTICIO Y REAL DE ESTE IMPUESTO

Es usual, tanto en la doctrina científica como jurisprudencial, entender que el fundamento último de este Impuesto se encuentra en el art. 47, párrafo 2.º de la Constitución, que como es conocido dispone que: «La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos», y así se ha afirmado en numerosas ocasiones, constituyendo, a título de mero ejemplo, buena muestra de ello las S.S.T.S. de 30 de septiembre de 1981, de 22 de diciembre de 1982, de 14 de septiembre de 1992, de 21 de enero de 1995 y de 29 de noviembre de 1997, en la que se declaró:

«Su fundamento no es otro que hacer posible, quizá como en ninguna otra modalidad impositiva, que la Comunidad participe en las plusvalías que ha generado la acción urbanística de los entes públicos en terrenos de propiedad particular. Así se desprende del art. 47, párrafo 2.º, de la Constitución»¹.

Pese a ello, entiendo más acertada la postura más escéptica sustentada por parte de Rubio de Urquía y Arnal Suría², quienes han escrito que la presunta «acción urbanística» de las Entidades locales ha constituido el «refugio teórico» de este Impuesto, generalizándose y extendiéndose a partir de ahí el gravamen sobre todo tipo de plusvalías en absoluto generadas por dicha acción urbanística, por lo que entienden estos autores, y yo comparto su afirmación, que en realidad la pervivencia de este tributo está exclusivamente basada en la gran potencia recaudatoria que el mismo tiene, lo que ha conllevado la negativa de los responsables locales a prescindir de la misma³.

Buena muestra de esta aseveración viene constituida por una serie de pronunciamientos jurisdiccionales en los que se ha sustentado la doctrina de que procede la sujeción a este Impuesto inclusive en el supuesto de que el incremento del valor del terreno estuviese motivado únicamente por la actuación del propio sujeto pasivo, justificándose esta afirmación en la etérea razón de la concurrencia en todo caso de un incremento derivado de circunstancias socioeco-

¹ Análogo criterio se mantiene, entre otras, en las S.S.T.S.J. de La Rioja de 14 de diciembre de 1993, del T.S.J. de Galicia de 6 de junio de 1996, del T.S.J. de Castilla y León (Burgos) de 16 de diciembre de 1996 y del T.S.J. de Valencia de 4 de julio de 1998.

² *Ley reguladora de las Haciendas locales*, I, 2.ª ed., Publicaciones Abella, Madrid, 1996, pág. 617.

³ En análogo sentido se han pronunciado igualmente, entre otros autores, Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 523, quien ha escrito que la pervivencia de este impuesto se explica únicamente por motivos recaudatorios y por la presión política de los municipios en el proceso negociador de la Ley de Haciendas Locales; y Mochón López, *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Comares, Granada, 1999, pág. 201.

nómicas o urbanísticas extrínsecas a la actuación de dicho sujeto pasivo, tesis ésta que yo no comparto ni puedo asumir, como tampoco lo hacen Juan Lozano⁴ –quien ha indicado que la riqueza gravada en este impuesto no es otra que aquélla que se deriva de la acción urbanística de los entes públicos y que, por tanto, es ajena al esfuerzo del propietario–, y Bueno Maluenda⁵, quien ha escrito que a efectos de este tributo deben considerarse únicamente sujetas a gravamen aquellas plusvalías que hayan sido generadas por causas ajenas a la acción del propietario y procedan, en mayor o menor medida, directa o indirectamente, de la acción urbanística de los entes públicos.

Ejemplos de la tesis que se acaba de criticar se encuentran, entre otras, en las S.S.T.S. de 12 de enero de 1996, de 22 de julio de 1996 y de 26 de julio de 1996, así como en la más reciente S.T.S.J. de Valencia de 4 de julio de 1998, en la que se ha declarado la plena sujeción a este Impuesto en supuestos como el considerado, ya que, se ha precisado en ella, la acción urbanizadora nunca es una isla en el entramado de lo urbano, sino que se explica, y nace, al amparo de la trama de la ciudad, que es siempre quien la hace posible.

En esta última se señaló, además, que: «Desde una posición estrictamente normativa la solución apuntada es la única posible tras la publicación de la L.R.H.L. puesto que, mientras en la anterior legislación (art. 512 de la Ley 14/1975, de 19 de noviembre, art. 92.4 del R.D. 3250/1976, de 30 de diciembre y art. 355.4 del R.D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril), y para conseguir la finalidad aludida, se preveía, al determinar la base imponible del impuesto, la toma en consideración de las mejoras permanentes y de las contribuciones especiales satisfechas por el propietario durante el período de imposición, en la actualidad, la determinación de la base imponible, no permite tener en cuenta directamente tales circunstancias.»

En relación a este extremo ya puse de relieve en un trabajo anterior⁶, que sorprendía muy negativamente la no posibilidad de deducción de las contribuciones especiales y de las mejoras tras la entrada en vigor del nuevo impuesto frente a lo que sucedía en el derogado Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos, que permitía que el valor inicial se incrementase con el de las mejoras permanentes realizadas en el terreno sujeto a gravamen durante el período de imposición y subsistentes al finalizar el mismo, y con cuantas contribuciones especiales se hubiesen devengado por razón del terreno en el mismo período.

⁴ «Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: la contradictoria jurisprudencia acerca de la determinación de la base imponible en los supuestos en que el terreno transmitido previamente tenía calificación de suelo rústico», *Revista de Hacienda Local*, n.º 79, 1997, pág. 231.

⁵ «Reflexiones acerca del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (I.I.V.T.N.U.)», *Revista de Hacienda Local*, n.º 80, 1997, pág. 395.

⁶ *Reclamaciones y recursos tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 942 y ss.

Dicha deducibilidad tenía su clara razón de existencia, como escribió Simón Acosta⁷, en así impedir el gravamen como plusvalías de aquellos aumentos de valor de los terrenos que no suponían incremento de renta del sujeto pasivo, sino que se habían generado con su esfuerzo inversor, ya se tratase de inversiones voluntarias (mejoras), ya fuesen impuestas por la Administración (contribuciones especiales).

En igual sentido se han manifestado, entre otros autores, D'Ocón Ripoll⁸, quien señaló que con tal posibilidad de deducción se evitaba el gravar como plusvalías los aumentos de valor de los terrenos que no suponen aumento de renta del sujeto pasivo, sino que se habían generado con su propio esfuerzo inversor, con cargo a su propio peculio; Sánchez Galiana⁹, quien indicó que así se obviaba hacer tributar plusvalías debidas a la actuación de la propiedad, y no ya a la gestión urbanística de los entes públicos, que era la única que en puridad justifica el establecimiento de este impuesto; Hinojosa Torralvo¹⁰, quien manifestó que la justificación de este impuesto se encuentra en la necesidad de someter a gravamen las «plusvalías inmerecidas», concepto de elaboración doctrinal y jurisprudencial que hace referencia a la inexistencia de intervención del propietario del inmueble en la producción del plusvalor, tratándose, en definitiva, de sujetar los mayores valores adheridos al terreno con el transcurso del tiempo como consecuencia de una actividad externa y ajena al sujeto titular del derecho sobre el bien inmueble; y yo mismo en una precedente ocasión¹¹.

Nada de esto se ha previsto, sin embargo, en la vigente L.R.H.L., aunque debe tenerse presente, no obstante, que Palao Taboada¹² ofrece una salida a esta cuestión, toda vez que afirma que los principios generales del Derecho tributario y la racionalidad jurídica impiden computar en la base imponible los incrementos debidos a la acción del dueño del terreno, por lo que, en su opinión, es posible la deducibilidad de las mejoras siempre que éstas se hayan tenido en cuenta en la determinación del valor catastral, tesis ésta ya auspiciada por Navarro Cacho¹³.

⁷ «La valoración en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos», *Seminario de valoraciones administrativas de bienes inmuebles urbanos y comprobación de valores*, AA.VV., Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1989, pág. 356.

⁸ «Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana», *Palau 14*, n.º 8, 1989, pág. 5.

⁹ «La determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *La fiscalidad inmobiliaria en la Hacienda Local*, AA.VV., Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial, Granada, 1990, pág. 279.

¹⁰ «La tributación de los incrementos de valor de terrenos en Europa», *Crónica Tributaria*, n.º 68, 1993, pág. 67.

¹¹ «La participación comunitaria en las plusvalías urbanísticas a través del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Tributaria*, 1991-1, págs. D-170 y ss.

¹² «La adaptación de la tributación local al Estado de Derecho», *Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, AA.VV., Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 218.

¹³ «Algunos posibles problemas de gestión en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los

Esta misma tesis es la que mantiene también Casana Merino¹⁴, quien ha escrito en este sentido:

«Más problemática resulta la disyuntiva de si todos los incrementos de valor sufridos por los terrenos urbanos se sujetan al Impuesto, o sólo los debidos a la acción comunitaria, o a la evolución natural de las ciudades. De acuerdo con esta segunda postura, quedarían excluidos de gravamen los incrementos de valor debidos al esfuerzo del propietario. En la L.R.H.L. no existe precepto alguno que permita excluir de gravamen las plusvalías debidas al esfuerzo del propietario. No obstante, el fundamento del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impide que tales incrementos de valor queden sujetos al tributo. Es cierto que la regulación positiva del Impuesto no establece mecanismo alguno para la deducción de las plusvalías debidas a las mejoras realizadas por el propietario; mas debe tenerse en cuenta que el actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es de la misma naturaleza que los anteriores –Exposición de Motivos de la L.R.H.L.–, y existen precedentes legislativos y jurisprudenciales, desde el establecimiento del Impuesto en 1919, que excluyen de gravamen las plusvalías debidas a los desvelos del propietario. Por tanto, a nuestro juicio, no deben gravarse los incrementos que provengan de las mejoras realizadas en los terrenos por el propietario.»

añadiendo este autor más adelante¹⁵ que:

«Resulta, por tanto, necesario permitir la deducción de las mejoras realizadas por el transmitente, en especial si se han incorporado al valor catastral. Se trata de excepcionar la aplicación de la regla general, destruyendo su presunción de legalidad, y probando la realidad de las mejoras y su valoración.»

2. HECHO IMPONIBLE Y SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

Según el art. 105 de la L.R.H.L. este Impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre susodichos terrenos, por lo que, como ha escrito Sanz Moreno¹⁶:

«La hipótesis normativa, que es el hecho imponible, se realiza en el Impuesto de Plusvalía complejamente; esto es, no está constituido por un hecho único y aisla-

Terrenos a consecuencia de la legislación urbanística», *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 63, 1991, págs. 567 y 568.

¹⁴ El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 36.

¹⁵ Ob. ult. cit., págs. 126 y 127.

¹⁶ «El valor del suelo a tener en cuenta para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista de Hacienda Local*, n.º 83, 1998, pág. 353.

do –simple–, por ejemplo, la transmisión de un terreno, sino, al contrario, diversos elementos (incremento de valor, naturaleza urbana del terreno, transmisión de la propiedad o constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio y tiempo) configuran la unidad objetiva en que el hecho imponible consiste.»

Añade el legislador, como único supuesto de no sujeción recogido en la L.R.H.L., que no está sujeto a este tributo el incremento de valor experimentado por los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del I.B.I., extremo éste último sobre el que, por ejemplo, pueden consultarse las S.S.T.S.J. de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 5 de julio de 1995 –en la que se declaró que la sujeción de un terreno a este Impuesto viene determinada por la calificación que tenga el suelo en el momento de la transmisión determinante del devengo, por lo que, en consecuencia, no estaba sujeta al Impuesto una finca que había sido calificada como suelo urbanizable programado por un acuerdo que fue posteriormente declarado nulo en vía judicial, y que, por tanto, en el momento de la transmisión tenía la condición inicial de suelo no urbanizable o rústico–, del T.S.J. de Asturias de 7 de noviembre de 1996 y 21 de mayo de 1997, del T.S.J. de Madrid de 11 de febrero de 1997, 3 de febrero de 1999 y 11 de febrero de 1999, y del T.S.J. de Valencia de 23 de septiembre de 1998, habiéndose declarado en las referida Sentencias del Tribunal de Madrid de 3 de febrero de 1999 y de 11 de febrero de 1999 que no está sujeto a este impuesto un terreno calificado como rústico cuyo valor catastral es de cero pesetas, no siendo obstáculo para ello que dicho terreno cuente con servicios de acceso rodado, pavimentos, abastecimiento y evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica, y que incluso se hayan instalado en las parcelas módulos habitables.

A ello se ha añadido, en la modificación llevada a cabo en el apartado 2 del art. 105 de la L.R.H.L. por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, la cautela de que si está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos a efectos del I.B.I., independientemente de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el Padrón de aquél, atendiéndose así pues a la realidad material por encima de lo establecido al respecto en la realidad administrativa, que no puede prevalecer sobre aquélla.

A partir de tan escasas precisiones legales –debidas quizá a la circunstancia apuntada por Rubio De Urquía y Arnal Suría de que este Impuesto no aparecía contemplado en el Anteproyecto de Ley reguladora de las Haciendas locales, siendo introducido después por los redactores del mismo ante las presiones de los representantes de los Ayuntamientos, pero ello se hizo con un cierto ánimo de no tomarse aquéllos muy en serio la regulación de este Impuesto– la jurisprudencia ha venido reconstruyendo el hecho imponible del mismo, precisando distintos supuestos de sujeción y de no sujeción, tarea ésta en la que, por desgracia, tampoco faltan, al igual que sucede en la mayoría de los impuestos locales, posicionamientos antitéticos y contradictorios entre sí, lo que perturba

grandemente la certeza y la seguridad jurídica que inexcusablemente deben presidir cualquier regulación normativa.

Veamos algunos ejemplos de cuanto se acaba de afirmar.

2.1. ANÁLISIS PARTICULARIZADO DE LA SUJECCIÓN, O NO, A ESTE IMPUESTO DE DETERMINADAS OPERACIONES

2.1.1. **En los supuestos de expropiación forzosa sí existe plusvalía gravable a fines del I.I.V.T.N.U.**

En la S.T.S.J. de Valencia de 4 de febrero de 1997 –cuya doctrina se ha reiterado en su posterior Sentencia de 24 de julio de 1998– se declaró que en una transmisión coactiva, en concreto en una expropiación forzosa, por su naturaleza y consecuencias impide considerar que se haya realizado plusvalía alguna gravada por el I.I.V.T.N.U., afirmándose a este respecto lo siguiente:

«Este hecho imponible se halla contemplado en el art. 105 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, cuando dice que “el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”, de donde se desprende que el hecho imponible ni es el incremento de valor del terreno en sí mismo considerado, ni lo es tampoco la transmisión de la propiedad en sí misma considerada, sino que por el contrario, el hecho imponible está constituido por la interconexión de estos dos elementos de manera que en ella cabe localizar tanto el aspecto objetivo del presupuesto de hecho, que se referiría al incremento de valor más la transmisión realizada, como el aspecto subjetivo de dicho presupuesto que sería la manifestación o realización del incremento de valor respecto de un sujeto determinado, pudiéndose afirmar por tanto que en dicha interconexión es en donde se localiza la manifestación de capacidad económica que pretende gravarse con el impuesto. Por ello, es desde esta perspectiva, desde donde hay que plantearse si, para que el presupuesto de hecho del impuesto se produzca, es indiferente que la transmisión sea voluntaria o coactiva para el transmitente, o por el contrario, aquella configuración del hecho imponible excluye la transmisión coactiva y en concreto la derivada de los supuestos de expropiación forzosa.

A juicio de la Sala, en efecto, aquella configuración excluye del ámbito del hecho imponible regulado en el art. 105 citado la transmisión coactiva que se opera en la expropiación forzosa, toda vez que en dicho supuesto se produce una privación de la propiedad particular de la que no puede legalmente derivar para el expropiado perjuicio ni beneficio patrimonial alguno, y en armonía con ello se satisface el justo precio para conseguir que el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria sea idéntico y el mismo; de manera que, siendo así, no puede decirse en estos casos que haya una manifestación o realización de plusvalías, con ocasión de una transmisión a favor de un sujeto que ponga de manifiesto la capacidad económica que se pretende gravar con el impues-

to. Y en apoyo de esta interpretación cabe tener presente el contenido del art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 diciembre 1954 que, como se deriva de su misma dicción literal, no regula una exención tributaria propiamente dicha, sino que pretende la efectiva salvaguardia del equilibrio patrimonial del sujeto que soporta el sacrificio expropiatorio.

La transmisión coactiva, en concreto la expropiación forzosa, por su naturaleza y consecuencias, impide, pues, considerar que se ha realizado la plusvalía que grava el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de manera que debe quedar excluida del ámbito del presupuesto de hecho del mismo.

Frente a lo anterior no puede oponerse que de la literalidad del art. 108.6 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, deriva la sujeción al impuesto en caso de expropiación, pues la conclusión antes expuesta es la que la Sala considera más respetuosa y acorde tanto con el principio de capacidad contributiva del art. 31 de la Constitución, que impediría el gravamen de una situación en que no se dé la manifestación de riqueza asumida como presupuesto de hecho del impuesto, como de las exigencias derivadas del art. 33 de la misma, según el cual no cabe expropiación sin indemnización, teniendo en cuenta, además, el sentido y significado que tiene esta indemnización dentro de la institución expropiatoria a que nos hemos referido.»

Esta forma de argumentar podría constituir un buen ejemplo de interpretación teleológica; pero, en puridad, entiendo que se ha ido demasiado lejos en estas Sentencias a la vista del tenor literal de las normas aplicables, de las cuales creo se desprende palmariamente que en los casos de expropiación forzosa sí existe plena sujeción a este impuesto.

En apoyo de esta afirmación, mantenida también en la S.T.S.J. de Baleares de 20 de febrero de 1998, en la que se declaró que la exención contenida en el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa ha de entenderse derogada por la Disposición Adicional 9.^a de la L.R.H.L., milita, además, la concluyente doctrina sentada por la S.T.S. de 8 de abril de 1994, en la que se declaró:

«Un problema intrínsecamente incardinado al anterior es el de determinar si, no obstante esa potencial sujeción objetiva inicial al Impuesto de autos, la transmisión inmobiliaria consumada el 16 de marzo de 1989, producto de la expropiación forzosa de la que es beneficiario el Institut Català del Sòl, o el precio o evaluación compensatoria de la misma, está, sin embargo, "exenta", también objetivamente, pero desde otra perspectiva, al citado gravamen tributario.

La solución no ha sido ni es normativa, jurisprudencial ni doctrinalmente pacífica.

En efecto, en el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954 se establece que "el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio, incluso el de pagos del Estado". Y, aunque se arguya al respecto, con el fin de entender que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos aquí discutido no está incluido entre los que se mencionan en ese precepto, que el mismo no recae sobre el precio de la expropiación, ni grava la transmisión en sí misma, sino que su objeto económico

es el incremento de valor o la plus valía producida en el inmueble desde su adquisición anterior hasta su actual enajenación, razones que en principio no son desechables, lo cierto es que la jurisprudencia, en Sentencias, entre otras, de 7 junio 1956, 6 diciembre 1968, 8 febrero 1971, 24 marzo 1980, 27 junio y 11 julio 1988 y 11 octubre 1989 (sin perjuicio de otras más matizadas, como la de 4 diciembre 1991), opta y se inclina por la solución de la exención, con base, precisamente, en ese art. 49 de la Ley de 1954, precepto que, una década después, fue declarado vigente por el art. 230.5 de la L.R.S.T. de 11 junio 1964. En el mismo sentido se decanta una gran parte de la doctrina, fuente en la que ha bebido el anterior criterio jurisprudencial, con argumentos tales como: a) las transmisiones derivadas de las expropiaciones están exentas porque la finalidad del Impuesto es gravar los incrementos de valor de los terrenos que se ponen de manifiesto en las enajenaciones voluntarias y libres, pero no en las que, como aquí, se producen forzosamente y por imperio de la ley; b) la ausencia en la expropiación del requisito de la libertad contractual priva al propietario de la posibilidad de fijar el precio al terreno que se expropia, siendo por ello inexacto afirmar, en la generalidad de los casos, que aquél realiza el verdadero valor en venta de su predio, e ilusorio, consiguientemente, el incremento del valor que en tales condiciones venga realmente a obtener; c) la expropiación es la máxima limitación del derecho de dominio en interés público, pues se desposee al propietario de la cosa contra su voluntad, y se aumentaría gravemente el perjuicio que aquélla le acarrea en sus intereses particulares si se añadiera la imposición a su cargo del Impuesto que se analiza; d) con la expropiación no se produce, en realidad, transmisión de los terrenos, sino, más bien, desaparición del dominio que se ejercía sobre ellos, y e) se halla exento de este Impuesto no sólo el pago del precio de los bienes expropiados sino también, más propiamente, el negocio jurídico o el convenio que toda expropiación forzosa implica, en cuanto equivale a una cesión del dominio que realiza, aunque sea coactivamente, el titular de los bienes en favor del expropiante.

Sin embargo, en el art. 188 ter de la Ley 19/1975, de 2 mayo, de Reforma de la L.R.S.O.U., se dice que "en los supuestos de expropiación previstos en esta Ley, en los que fuera de aplicación el valor urbanístico, la diferencia entre éste y el valor inicial atribuible a los terrenos o el que les correspondiera con anterioridad a los efectos del arbitrio sobre el incremento del valor, se tendrá en cuenta en la aplicación de dicho arbitrio"; precepto que, según lo indicado en la Disposición Final Quinta de la Ley citada y en la Disposición Final Segunda del Texto Refundido de la misma, R.D. 1346/1976, de 9 abril, "entrará en vigor simultáneamente a la Ley 41/1975, de 19 noviembre, de Bases del Estatuto del Régimen Local". Y, desarrollada la Base 27 de esta última Ley, en la que se normativiza el Impuesto de autos, en el R.D. 3250/1976, de 30 diciembre (que entró en vigor, por lo que a este gravamen se refiere, el 1 de enero de 1979), el art. 92.11 del mismo, reiterado después en el 12.3 de la Orden de 20 diciembre de 1978 (Ordenanza Tipo del Impuesto de autos) y en el 355.11 del R.D. Legislativo 781/1986, de 18 abril [promulgado, este último, en virtud de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la nueva Ley 7/1985, de 2 abril, R.B.R.L.], señala que "en los supuestos de expropiación forzosa previstos en el T.R. de la L.R.S.O.U., aprobado por R.D. 1346/1976, se estará a lo dispuesto en el art. 188 ter de la Ley 19/1955, de 2 mayo".

Por el contrario, en el art. 108.6 de la vigente Ley 39/1988, de 28 diciembre (que por su entrada en vigor el 1 de enero de 1990, no es aplicable al presente caso),

se puntualiza que "en los supuestos de expropiación forzosa, el cuadro de porcentajes anuales, contenido en el apartado 2 de este artículo, se aplicará sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno". Aunque en su redacción se aprecia una mayor generalización en el concepto del justiprecio, al desvincularlo de la Ley del Suelo y de la referencia al valor urbanístico, ello es más aparente que real, por referirse al Impuesto, en la actualidad, a la sujeción de los terrenos de naturaleza urbana que, como tales, vengan determinados en el I.B.I.

De todo lo expuesto, puede concluirse que: A) Hasta el 1 de enero de 1979, el art. 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones coactivas derivadas de la expropiación, estuvieran "exentas" del Impuesto aquí controvertido. B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropiaciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del Impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico. Y C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el art. 108.6 de la Ley 39/1988, que, en principio, sujeta, sin exención aparente alguna, al Impuesto, tanto la transmisión como la parte del justiprecio que en el citado precepto se concreta»¹⁷.

2.1.2. Procede la sujeción al Impuesto en el caso de la transmisión de unos terrenos incluidos en unidades de actuación de planeamiento urbanístico, sin que represente obstáculo para ello la circunstancia de que las normas subsidiarias de planeamiento no hubieren sido objeto de íntegra publicación en el momento en que la transmisión tuvo lugar

En la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 7 de octubre de 1996 se declaró que procedía la sujeción al Impuesto de la transmisión de unos terrenos incluidos en unidades de actuación de planeamiento urbanístico, al tener tales terrenos la consideración de urbanos, sin que supusiese obstáculo para ello que las normas subsidiarias de planeamiento no hubieren sido objeto de publicación completa al tiempo de producirse la transmisión:

«Debemos enjuiciar, en primer lugar, la posible sujeción al Impuesto de los terrenos objeto de la transmisión lucrativa que, según la parte actora se encuentran excluidos del gravamen por tratarse de terrenos de naturaleza no urbana ya que las Normas Subsidiarias de planeamiento no habían sido publicadas en su integridad al tiempo de girarse la referida liquidación.

La razón alegada por la representación procesal de la parte actora no puede ser atendida pues, si bien se mira, el art. 105.2 de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, establece como único supuesto de no suje-

¹⁷ En análogo sentido deben citarse, igualmente, las S.S.T.S. de 29 de abril de 1994 y de 19 de octubre de 1996.

ción al tributo el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que define aquéllos por exclusión, son rústicos los que no tienen el carácter de urbanos y considerando como tales el suelo urbano, el susceptible de urbanización, el urbanizable programado o no programado, y aquellos otros que tengan una red de servicios mínimos (luz, agua, alcantarillado, etc.) lo que debemos determinar es si los que se han visto sujetos a gravamen reúnen alguna de esas notas características.

Según se desprende de las actuaciones que obran en los autos, los terrenos donados son de naturaleza urbana al encontrarse incluidos, respectivamente, en las unidades de actuación de planeamiento urbanístico que figuran con las referencias UA-2-RC-ES y UA-E-1-ES, por lo que están enclavados en terreno urbano planificado y sin que, por lo demás, influya en esa calificación, ni el hecho de que las normas subsidiarias de planeamiento no hayan sido objeto de publicación completa por la Junta de Andalucía al tiempo de producirse la enajenación de los terrenos, ni tampoco pueda ser objeto de valoración por la Sala el escrito del Secretario del Ayuntamiento demandado de fecha 29 de noviembre de 1994, en el que se dice que las referidas normas no han sido objeto de publicación, pues además del razonamiento antes apuntado, se trata de un escrito sin valor alguno para este proceso al haber sido incorporado en el trámite de conclusiones y mediante una simple fotocopia que no tiene ningún valor probatorio.»

2.1.3. No existe transmisión, y, por tanto, no procede la sujeción al I.I.V.T.N.U., en el caso de adjudicación de inmuebles por disolución de una comunidad de bienes

Así se indicó, entre otras, en la S.T.S. de 27 de junio de 1995¹⁸, en la que se declaró:

«SEGUNDO.—Consta en autos, la existencia de una verdadera comunidad de bienes, como se deduce de la escritura de donación de 22 de mayo de 1954, e incluso se reconoce por el informe jurídico efectuado por la Oficina de Hacienda del Ayuntamiento de Mataró; aunque se oponga a la no sujeción por razón de la distinta extensión superficial de las fincas (expediente administrativo: folio 43) la liquidación objeto del presente recurso contencioso-administrativo, viene derivada por la extinción de dicha comunidad y adjudicación de los bienes integrantes de la misma, a su partícipes, con lo que no se da lugar a una verdadera transmisión de dominio, en cuanto la división produce sí un efecto declarativo, pero no traslativo, porque no atribuye algo que antes no se tuviera y no produce en los comuneros ningún beneficio patrimonial, al existir —cual en el caso de autos— una adjudicación proporcional y equitativa de los bienes existentes en la comunidad que se disuelve, como lo acredita el haberse efectuado la disolución, respetando la cuota de participación que cada uno tenía, que era de una tercera parte, teniendo las fincas objeto de disolución y las porciones adjudicadas idéntico valor: así la finca de Mataró, que se adjudica a dos comuneros tiene un valor doble —18.000.000

¹⁸ Véase también las Sentencias de este mismo órgano de 22 de noviembre de 1989, 10 de enero de 1991, 27 de octubre de 1994 y 6 de junio de 1996.

de pesetas— de la finca de Argentona —9.000.000 de pesetas— que se adjudica a uno solo.

TERCERO.—Corroborra la anterior, la doctrina de esta Sala, que (...) tiene establecido, la inexistencia de hecho imponible en el supuesto de extinción de condominio cuando la adjudicación no exceda del porcentaje atribuible a la primitiva participación y, que la adjudicación extintiva de la comunidad de bienes no es un acto genuinamente traslativo, ya que no hay verdadera transmisión de un derecho preexistente en que una persona sucede a otra, participando más bien de la naturaleza de acto declarativo de fijación, dando certeza y concreción a la situación de cada titular, siendo coherente con ese carácter declarativo de la adjudicación el art. 450 del Cc. al disponer que “cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión.»

Análoga doctrina se recoge, igualmente, en, por ejemplo, las S.S.T.S.J. del País Vasco de 18 de septiembre de 1995 y del T.S.J. de Valencia de 4 de noviembre de 1996, en la que se declaró que en el supuesto de adjudicación de inmuebles por disolución de una comunidad de bienes, no se produce una transmisión, sino la mera especificación o concreción de la parte alícuota que en dicha comunidad tenía el adjudicatario, por lo que no procede la exacción de este Impuesto:

«(...) es preciso recordar que el art. 105.1 de la L.H.L. (Ley 39/1988, de 28 diciembre) configura el hecho imponible, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, como “el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”.

Consecuentemente, si el acto jurídico que da lugar a las liquidaciones impugnadas, no se puede afirmar que sea una transmisión de la propiedad en la que se ponga de manifiesto la plusvalía generada por el inmueble urbano, no podrá afirmarse tampoco que se haya cumplido el hecho imponible del Impuesto en cuestión.

En el presente caso, en el que se trata de la adjudicación individual de unos bienes —sin aportaciones por exceso de adjudicación— que, hasta el momento, eran de titularidad de la actora sólo en parte alícuota y a consecuencia de la disolución de la comunidad en la que integraban, lo cierto es que difícilmente pueda hablarse de que se le ha puesto de manifiesto a la misma el incremento de valor que los mismos hubieran experimentado, pues ya le pertenecían como partes de una comunidad y la mera especificación o concreción en ellos de la parte alícuota que en ella tenía la demandante no ha supuesto variación alguna del valor del patrimonio de la misma.

En otros términos, si dichos bienes han experimentado un incremento de valor, éste se hallaba de manifiesto en el global patrimonio de la actora y de su hermano en la misma proporción en la que sigue estando, puesto que no se ha producido una enajenación o realización de los mismos, sino que un abstracto porcen-

taje de una riqueza territorial determinada, se halla ahora especificado sobre una porción –mitad– tangible de dicha riqueza, pero no se ha producido lo que de suyo constituye el hecho imponible del Impuesto, que es la transmutación del dominio –o de alguna de sus facultades– en un equivalente económico, que pone de manifiesto una elevación respecto al que tenía cuando se adquirió (o el incremento del propio patrimonio en la proporción que supera al valor de adquisición por el causante, en los supuestos transmisión gratuita).

Mediante el expresado razonamiento se llega a la conclusión de que en el caso de la demandante, no se ha cumplido el hecho imponible del Impuesto y procede, por ello, estimar el recurso y anular las resoluciones impugnadas»¹⁹.

2.1.4. En las aportaciones a, y en las adjudicaciones de, las Juntas de Compensación no se producen transmisiones de dominio a los fines del I.I.V.T.N.U.

Véase a este respecto, entre otras, la S.T.S. de 27 de diciembre de 1991 –confirmada por sus posteriores Sentencias de 13 de mayo de 1994 y 28 de enero de 1995– en la que se declaró lo siguiente:

«En el recurso de apelación formulado por el señor S.R., se critica la sentencia apelada, porque según manifiesta, se produce como si el acuerdo de enajenación de los propietarios que constituían la Junta de Compensación en favor de la citada Junta, y la escritura pública por la cual se ejecuta y solemniza este acuerdo no hubiera existido o hubieran sido superfluos, alegación desestimable al referirse dicha Sentencia apelada a la de esta Sala de 27 de mayo de 1988, en la que se trataba de idéntico supuesto y en ella, como en la posterior de 8 de mayo de 1989, que también decidía sobre caso similar, se resolvía el problema planteado estableciendo que: “la Jurisprudencia, desde la Sentencia de 28 de junio de 1975, viene atribuyendo a las mutaciones dominicales en los planes de ordenación urbanística –como consecuencia de una reparcelación o del ejercicio del poder de disposición plena que, con carácter fiduciario, ostentan las Juntas de Compensación formadas por los propietarios– la naturaleza de simple subrogación o modificación de la propiedad, que no implica transmisión sujeta al Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos; esa naturaleza subrogatoria y la actuación fiduciaria de la Junta de Compensación está proclamada, respectivamente, en los arts. 100.1.b) y 129.2 del T.R. de la Ley del Suelo de 9 de abril de 1976, y aun cuando el último precepto permite en algunos casos transmisiones de dominio entre propietarios y Juntas de Compensación, nunca en esos supuestos de transmisión es estimada como tal a efectos del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pues así lo disponen expresamente los arts. 102.1 y 129.3 de la Ley del Suelo y 130 del R.G.U. de 25 de agosto de 1978”, todo lo que resulta aplicable al presente recurso de apelación, en virtud de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica consagrados constitucionalmente.»

¹⁹ En la misma línea se manifiestan igualmente las más recientes S.S.T.S.J. de Baleares de 27 de febrero de 1999 y del T.S.J. de Castilla-La Mancha de 12 de marzo de 1999.

En idéntica línea, además de las consideraciones efectuadas por Casana Merino²⁰, nos encontramos, entre otras, con las S.S.T.S.J. de Castilla y León (Burgos) de 16 de diciembre de 1996, del T.S.J. de Madrid de 5 de mayo de 1997, del T.S.J. de Castilla-La Mancha de 31 de julio de 1998 y del T.S.J. de Castilla y León (Valladolid) de 18 de septiembre de 1998.

En la primera de ellas se declaró que las transmisiones de terrenos que se realizan como consecuencia de las aportaciones de la Junta de Compensación y de las adjudicaciones que posteriormente se produzcan a favor de los propietarios no tienen la consideración de transmisiones de dominio a efectos de este Impuesto, por lo que en la ulterior enajenación de dichos terrenos la fecha inicial del período de generación del incremento a considerar será la de la adquisición de los terrenos que fueron aportados:

«Resulta de lo establecido en el art. 159.4 (*del T.R.L.S.O.U.*) que las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios a la unidad de ejecución, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Así pues, claramente establecido que aquellas adjudicaciones no son merecedoras de la consideración de transmisiones a los efectos del Impuesto que nos ocupa es palmario que la fijación del período impositivo efectuada por la Administración ha de estimarse ajustada a Derecho por cuanto su inicio viene dado por la fecha de la última transmisión que produjo entre sus efectos el del cierre del inmediato anterior período impositivo.

Conclusión conforme con los pronunciamientos jurisprudenciales sobre cuestión similar a la que ahora nos ocupa, contenidos en Sentencias de 21 de enero y de 24 febrero de 1995.»

En la segunda de las Sentencias citadas, la del T.S.J. de Madrid de 5 de mayo de 1997, se afirmó que en la adjudicación de terrenos por una Junta de Compensación no se produce una transmisión sujeta a este Impuesto:

«(...) bien por la vigencia del mencionado Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992, bien porque, en su caso, deba aplicarse el régimen legal anterior, Texto Refundido de la Ley del Suelo 9 abril 1976, y art. 128.3 del mismo, lo cierto es que la adjudicación de la parcela n.º 41 del polígono 10 afectada por la Junta de Compensación a favor de doña Dominga G. H. no tiene la consideración de transmisión de dominio a los efectos de la exacción de este Impuesto. Parece necesario añadir que la repercusión tributaria alcanzará toda su extensión temporal cuando se produzca la ulterior transmisión de la finca, cuya liquidación en lo que a período tributario se refiere no estará afectada por dicha adjudicación.»

²⁰ El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ob. cit., pág. 47.

En el tercero de los pronunciamientos jurisdiccionales referidos, la S.T.S.J. de Castilla-La Mancha de 31 de julio de 1998 se ha declarado lo siguiente:

«El asunto ha sido ya resuelto por esta Sala, en Sentencia n.º 588, de 21 octubre 1996, asunto que presenta una identidad objetiva y subjetiva total. Para centrar el objeto del procedimiento hay que partir de que a la Sociedad actora le fueron adjudicadas las parcelas a las que van referidas las liquidaciones impugnadas, en concepto de compensación por la ejecución del planeamiento, y habiendo actuado como una Junta de Compensación. Este sistema de ejecución, según los arts. 157 a 161 del R.D. Leg. 1/1992, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, comporta que los propietarios afectados cedan los terrenos de cesión obligatoria y realicen a su costa la urbanización en los términos y condiciones que se determinan en el Plan o Programa de actuación urbanística, resultando de ello una redistribución de los terrenos a través de lo dispuesto en el proyecto de compensación según lo dispuesto para la reparcelación, pero sin que la incorporación de los propietarios a la Junta suponga la transmisión a ésta de los terrenos afectados. De igual manera, la concreta atribución a los propietarios de las parcelas resultantes después de realizada la cesión obligatoria de terrenos y la correspondiente urbanización, tampoco supone que materialmente se haya producido una transmisión de dominio sino una concretización del mismo, en favor de esas personas que nunca han dejado de ser propietarios de los terrenos afectados, de forma que a la hora de evaluar el incremento del valor operado en los mismos por la venta que la Sociedad actora efectúa a terceros, habrá de tenerse en cuenta a efectos del art. 108.2 de la L.H.L. todo el período de tiempo durante el cual las personas que componen la entidad actora han sido propietarios sin que se interrumpa el mismo por la adjudicación material que se produjo de las parcelas resultantes, una vez se ejecutó el planeamiento. Esa conclusión es la contenida asimismo en el art. 159.4 de la Ley del Suelo, que expresamente señala que no tendrán la consideración de transmisión de dominio a efectos de la exacción del Incremento del Valor de los Terrenos, la adjudicación de solares que se efectúe en favor de las Juntas de Compensación.»

Y en la S.T.S.J. de Castilla y León (Valladolid) de 18 de septiembre de 1998 (J.T. 1998, 1416) se ha declarado:

«Ese tema debatido ha sido resuelto por la Jurisprudencia, siendo exponente la Sentencia de la Sala 3.ª del Tribunal Supremo de 27 diciembre 1991, que en el fundamento jurídico segundo dice: "la Jurisprudencia, desde la Sentencia de 28 junio 1975, viene atribuyendo a las mutaciones dominicales en los planes de ordenación urbanística —como consecuencia de una reparcelación o del ejercicio del poder de disposición plena que con carácter fiduciario, ostentan las Juntas de Compensación formadas por los propietarios— la naturaleza de simple subrogación o modificación de la propiedad, que no implica transmisión sujeta al Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: esa naturaleza subrogatoria y la actuación fiduciaria de la Junta de Compensaciones, está proclamada, respectivamente, en los arts. 100.1.b) y 129,2 T.R. de la Ley del Suelo de 9 abril 1976, y aun cuando el último precepto permite en algunos casos transmisiones de dominio entre propietarios y Junta de Compensación, nunca en esos supuestos de transmisión es estimada como tal a efectos del Impuesto sobre Incremento del Valor

de los Terrenos, pues así lo disponen expresamente los arts. 102.1 y 129.3 de la Ley del Suelo y 130 Reglamento de Gestión Urbanística de 25 agosto 1978.

Reiterando esa doctrina están las Sentencias de aquel Tribunal, Sección 2.ª, de 13 mayo 1994 y 28 enero 1995.

Aplicando lo anterior al supuesto enjuiciado y dado que las liquidaciones impugnadas consideran como día inicial el de compra por la demandante de las parcelas originarias, obviando la referida subrogación real, la consecuencia es que esos actos tributarios respetan el régimen de los arts. 105.1 y concordantes de la L.H.L. y doctrina jurisprudencial interpretativa. Por ello, serán aplicables los arts. 81.1.b) y 83.1 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, con desestimación de la pretensión deducida.»

2.1.5. En una reparcelación no existe, en la generalidad de los casos, transmisión que origine el devengo de este Impuesto

Así se ha puesto de relieve, por ejemplo, en las S.S.T.S.J. de Canarias (Tenerife) de 25 de mayo de 1995 y del T.S.J. de Andalucía (Granada) de 19 de enero de 1998, en la que se declaró que la adjudicación de unas parcelas resultantes de un expediente de reparcelación únicamente implicaba una transmisión en el supuesto de que no existiese correspondencia entre las fincas adjudicadas y las antiguas, pero no así en caso contrario:

«Sitúa el actor el período de generación de la plusvalía municipal en tres años, porque considera que la finca transmitida en 1993 se la adjudicó en 1990 en virtud del acuerdo de reparcelación que llevó a cabo el Ayuntamiento de Salobreña, por lo que conforme al art. 101 y concordantes de la Ley del Suelo y del art. 122.3 del Reglamento de Gestión Urbanística y por considerar que no existe una exacta correspondencia entre las fincas adjudicadas y las antiguas, el acuerdo de reparcelación constituye un título de adquisición originaria a favor de los adjudicatarios.

La agrupación de fincas comprendidas en un polígono o unidad de actuación para su nueva división ajustada a Plan, con adjudicación de las parcelas resultantes a los interesados en proporción a sus respectivos derechos, tiene por objeto distribuir en términos de equidad los beneficios y cargas de la ordenación urbanística, al tiempo que regulariza y optimiza el aprovechamiento de las fincas y zonas aptas para la edificación. De ahí, entre otras razones, que el art. 71.3 del Reglamento de Gestión Urbanística haya establecido que las Parcelas resultantes que se adjudican a los propietarios sustituyen a las primitivas sin solución de continuidad en las respectivas titularidades y a todos los efectos. En este mismo orden, el art. 122.1 de ese Reglamento advierte que el referido acuerdo produce la subrogación de las antiguas por las nuevas parcelas, con plena eficacia real, y sólo, para el caso en que no haya una exacta correspondencia entre las fincas adjudicadas y las antiguas, el apartado 3 de ese mismo precepto, señala que el tal acuerdo constituirá título de adquisición originaria a favor de los adjudicatarios, convirtiéndose de este modo en excepción confirmatoria de lo que es regla general, esto es, que las fincas adjudicadas sustituyen a las primitivas sin solución de continuidad en la propiedad. Esta es la razón a la que obedece lo establecido en el art. 130 del Reglamento antes citado —que reproduce, por lo demás, el mandato que contuviera el art. 102 de la

Ley del Suelo en su versión del año 1976, y el art. 170 en su versión legal de 1992—cuando advierte que los actos comprendidos en la reparcelación no tendrán la consideración de transmisiones a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, salvo que el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente correspondería a los terrenos aportados por el mismo, en cuyo caso tributará en función de ese exceso.

Del expediente administrativo instruido en el caso de autos, se aprecia que el actor aportó una parcela —la n.º 78— con un valor urbanístico de 14.082.982,59 pesetas y por subrogación de sus derechos le fueron adjudicadas dos parcelas, la finca n.º 58, a) cuyo valor urbanístico es de 7.489.884,34 pesetas, y la finca n.º 58, b) con un valor urbanístico de 6.591.098,25 pesetas, de donde se deduce con claridad la exacta correspondencia entre lo adjudicado y lo aportado, en consecuencia, si no ha existido exceso de adjudicación, las nuevas propiedades han sustituido a la primitiva sin solución de continuidad y a todos los efectos (art. 71.3 Reglamento de Gestión Urbanística), debiendo estimarse, además, que no ha habido transmisión alguna a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. Así lo entiende también el Tribunal Supremo en Sentencia de 4 abril 1994 cuando afirma: "...los propietarios que reparcelan no adquieren ningún derecho *ex novo*, ni compran nada, sólo cambian la ubicación física de su derecho mediante el correspondiente acto reparcelario..." naturalmente añadimos nosotros, siempre que la reparcelación lo sea en proporción a sus respectivos derechos. Por todo ello, debemos concluir que el título de adquisición del terreno enajenado por el demandante, no deriva de aquel acta de protocolización del acuerdo de reparcelación datada el 13 de febrero de 1990, sino que trae causa, como acredita el Ayuntamiento demandado, de la compra que el 13 de junio de 1968 hizo el demandante a la "Sociedad Azucarera Nuestra Señora del Rosario", según consta en Escritura Pública otorgada al efecto, en Motril ante el Notario don Enrique Ruiz Chena»²¹.

2.1.6. Cuando tiene lugar la transmisión *mortis causa* de la nuda propiedad y el usufructo sobre un inmueble se producen dos hechos imponible distintos a efectos del Impuesto

Así se puso de manifiesto en la S.T.S.J. de Cantabria de 11 de febrero de 1997, en la que se declaró que en una transmisión *mortis causa* de la nuda propiedad y del usufructo sobre un inmueble no existe un único hecho imponible, sino dos diferentes, no resultando aplicable el art. 34 de la L.G.T., siendo, pues, contraria a Derecho la exigencia al usufructuario del Impuesto respecto al total incremento puesto de manifiesto en la transmisión, debiendo procederse a girar una liquidación diferenciada a cada contribuyente:

«(...) no estamos en presencia de un mismo hecho imponible que se refiera conjuntamente a ambos contribuyentes, sino de dos hechos imponibles —caracterizados, en el impuesto que nos ocupa, por el incremento de valor experimentado en los bienes con ocasión de una transmisión, en este caso lucrativa y por causa de muerte—, puesto que, pese a derivar de un hecho único, cual es la muerte del

²¹ En esta misma tesis insiste la S.T.S.J. de Valencia de 20 de octubre de 1998, en la que se ha declarado que las adjudicaciones a que dé lugar la reparcelación no se hallan sujetas a este Impuesto.

señor O. O. y la sucesión testamentaria abierta con su ocasión, existen dos transmisiones diferentes, recayentes sobre la nuda propiedad, de una parte, y el usufructo vitalicio, por otra, sin que el Ayuntamiento de Santander haya practicado la liquidación teniendo en cuenta dicha circunstancia y sin que proceda una declaración en esta sentencia en el sentido de considerar conjunta la liquidación, lo que supondría imponer una carga en contra de quien no ha sido parte en este proceso. Quiere ello decir que, ante dos hechos imposables distintos, aunque hubiera pretendido extender la responsabilidad de la usufructuaria a la deuda tributaria imputable al nudo propietario, lo que no se ha realizado formalmente, debería haber practicado dos liquidaciones, ya que dos eran las transmisiones con ocasión de las cuales se ponía de manifiesto la plusvalía en el terreno urbano objeto de gravamen. Lejos de haber obrado así, la Corporación se limita, una vez conocida la alegación de la demanda, a resaltar el carácter conjunto de la liquidación y de la obligación en ella contenida, no sólo por la cuota sino por los restantes conceptos, imponiendo sin ninguna justificación legal a la recurrente una carga tributaria superior a la correspondiente al derecho efectivamente transmitido a su favor.»

2.1.7. La extinción del usufructo no supone la transmisión de la propiedad de los bienes a los nudos propietarios, por lo que dicha extinción no está sujeta a gravamen en este Impuesto

Así se declaró en el recurso de casación en interés de ley resuelto por la S.T.S. de 16 de enero de 1999, en la que a este respecto se señaló lo siguiente:

«Con toda claridad expresa el art. 105.1 que el impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Como bien razona la Sentencia recurrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Cc.), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto.»

2.1.8. Cuando con ocasión de la constitución de una sociedad se aportan bienes inmuebles existen actos traslativos del dominio sujetos a gravamen por este Impuesto

Véase a este respecto la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 23 de febrero de 1998, en la que se declaró que en el caso de aportación de fincas con ocasión

de la constitución de una sociedad mercantil, percibiéndose a cambio títulos representativos de su capital social, existía un acto traslativo de dominio, siendo, pues, procedente el devengo del I.I.V.T.N.U.:

«Las alegaciones de la parte actora se centran en advertirnos de que la aportación de bienes con ocasión de la constitución de una Sociedad mercantil, para la obtención a cambio de ella, de títulos representativos de su capital social, no puede ser tenida como acto traslativo de dominio y por lo tanto, susceptible de imposición en los términos que lo hace el art. 106 de la Ley 39/1988, por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ya que ese acto no entraña enajenación alguna, sin que por lo demás, la Administración municipal demandada, a través de sus servicios de inspección fiscal, pueda calificar un acto al margen de su naturaleza jurídica o prescindiendo de ella.

Sobre este último extremo, tan sólo queremos recordar que el vigente art. 28.2 de la L.G.T. (antiguo art. 25.1 de ese Texto Legal) faculta a los órganos de la Administración tributaria para la calificación de los negocios jurídicos celebrados por los particulares, a fin de gravarlos conforme a su verdadera naturaleza jurídica, prescindiendo para ello, incluso, de los defectos intrínsecos y de forma que pudieran afectarles, lo que pone de manifiesto que los órganos de la inspección municipal quedan habilitados por ley para calificar los negocios jurídicos celebrados en atención a los hechos imponible propios de la Hacienda local, atendiendo a su auténtica naturaleza con independencia de las formas que las partes le hubieren otorgado.

Mas, apuntado lo anterior, en el caso de autos es lo cierto que los servicios de inspección municipal, ni tan siquiera han tenido por qué acudir al empleo de ese principio de calificación, porque se han limitado a interpretar en sus términos, lo que señala la legislación mercantil aplicable al caso, haciendo derivar su mandato a la esfera propia del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos.

El art. 36.2 del R.D. Legis. 1564/1989, de 22 diciembre, por el que se aprueba el T.R.L.S.A., entiende que toda aportación de bienes o derechos susceptibles de valoración económica que se lleva a cabo con ocasión de la constitución de una Sociedad, se realiza a título de propiedad, salvo que expresamente, se estipule de otro modo, y siendo esta materia de aplicación subsidiaria al ámbito de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, como lo señalara su Ley reguladora de 1953, no existe duda alguna de que lo aportado —en el caso de autos, las dos fincas urbanas sitas en el término municipal de Motril— entró a formar parte de la nueva Sociedad constituida “Nuevos Trazos, S.L.”, formando así un nuevo patrimonio diferente y diferenciado del correspondiente a los socios, realizándose la aportación, además, a título definitivo. En consecuencia siendo de apreciar la existencia de un acto traslativo de dominio de la Entidad demandante al patrimonio de la de nueva constitución, es evidente que el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los términos que describe el art. 106 de la Ley 39/1988, se ha producido por lo que el acto de liquidación objeto del presente recurso debemos considerarlo correctamente conformado.»

2.1.9. No existe incremento de valor susceptible de gravarse por este Impuesto en los supuestos de terrenos que deben cederse de forma gratuita a los Ayuntamientos o a los órganos competentes con ocasión de la aplicación de disposiciones urbanísticas

Estamos aquí en presencia de un supuesto de no sujeción, pese a no aparecer contemplado en la L.R.H.L., ya que como ha señalado Casana Merino²², el fundamento del I.I.V.T.N.U. impide gravar dichas cesiones, ya que el propietario cedente no obtiene beneficio alguno, siendo la comunidad la que recupera el incremento de valor que se pueda haber generado.

Así se ha indicado también en la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 26 de enero de 1998, en la que se declaró que el supuesto de cesión gratuita de unos terrenos²³ había que calificarlo como no sujeto a este Impuesto, al no existir una plusvalía susceptible de ser gravada, sin que a ello obste que la L.R.H.L. no regule específicamente este supuesto:

«Frente a la específica consideración que merecía la cesión gratuita de superficies en la legislación reguladora del Impuesto inmediatamente anterior, que se recogiera en el art. 356 del R.D. Legis. 781/1986, la vigente Ley 39/1988 (arts. 105 y ss.) guarda silencio a propósito del tratamiento fiscal que le corresponde a tales cesiones, pero entiende esta Sala que tal silencio no puede, de ningún modo, ser interpretado en el sentido de que tales cesiones han de quedar sometidas a gravamen, sino antes al contrario, mantenemos su no sujeción siempre que concurren las causas que ya determinara el Tribunal Supremo en reiterados pronunciamientos, del que colegimos aquí su Sentencia de 30 de marzo de 1996, al indicar que la referida cesión debe haber sido realizada en forma obligatoria y gratuita —esto es, sin contraprestación económica, o mecanismo instrumental de reparcelación, compensación, expropiación, etc.— siempre que, además, las condiciones de la cesión se hubieren concertado antes del devengo del tributo.

Mantenemos que se trata de un supuesto de no sujeción tributaria —no como antes, como una deducción del incremento de valor experimentado como consecuencia

²² El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ob. cit., pág. 90.

²³ Es importante precisar que la cesión ha de ser gratuita, extremo éste puesto de relieve con toda claridad en la S.T.S. de 12 de abril de 1999, en la que se declaró que para poder proceder a la exclusión de los viales, zonas verdes, zonas de equipamiento y zona destinada al 10% del aprovechamiento medio, las cesiones deben ser no sólo obligatorias, sino también gratuitas, gratuidad que no tiene lugar, en síntesis, cuando mediante la contraentrega de un pago en metálico, o mediante el mecanismo instrumental de una reparcelación, o mediante la puesta en práctica del sistema de ejecución urbanística de compensación, o mediante la expropiación forzosa por un justiprecio superior al valor inicial del período impositivo del arbitrio, o mediante una autodisposición o concentración de volúmenes edificables, los propietarios cedentes o los interesados obtengan, a cambio de tales superficies obligatoriamente cedidas, una equivalencia económica, superficial o volumétrica, o bien un rescaramiento o indemnización compensatorios, concluyendo de todo ello en este pronunciamiento jurisdiccional que: «Si se está, pues, ante un caso de cesión obligatoria pero no gratuita, no es factible, en consecuencia, el poder excluir de la superficie integral del terreno, ninguna de las cuatro zonas (incluida la del 10% de aprovechamiento medio) a que hemos venido haciendo referencia.»

de la transmisión del terreno— porque las cesiones gratuitas no benefician al propietario de los terrenos que los enajena, sino a la comunidad sobre la que revierten los terrenos cedidos, en estos casos por lo tanto, no cabe apreciar la existencia de plusvalía alguna que constituye el objeto del tributo, a lo que cabe añadir que como la cesión lo es, por lo general, con destino del terreno a viales, parques, jardines, etc., su valor de mercado es cero, por ello no hay beneficio susceptible de gravamen con la cesión efectuada. Razones todas, que nos llevan al convencimiento de que en estos casos, no existe incremento de patrimonio sujeto al Impuesto municipal.

En el caso de autos, consta el referido convenio urbanístico concertado el 6 de noviembre de 1984 entre el actor y los hermanos C. de A. con el Ayuntamiento de Almuñécar, por el que aquéllos ceden pura y gratuitamente al municipio 3.000 m², ochocientos más para la construcción en futuro de locales con destino municipal, y unos terrenos cuya superficie no se delimita, pero que se describen en ese convenio y en el plano adjunto. Superficie cedida que por haberlo sido de mutuo acuerdo con el Ayuntamiento demandado —tal es la esencial de cualquier convenio— no es posible conceptuarla como obligatoria y por lo tanto, excluida de tributación a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos. En cualquiera de los casos, entendemos que si se hubiera identificado con precisión la parcela catastral gravada, las dudas acumuladas por el demandante a propósito del gravamen o no, de los terrenos cedidos, hubiera quedado suficientemente despejada»²⁴.

2.1.10. Los expedientes de dominio no son, en sí mismos, actos traslativos de la propiedad, por lo que no están sujetos a este Impuesto

Un expediente de dominio tiende simplemente a clarificar la situación dominical de determinados bienes, pero no constituye un acto traslativo de la propiedad de los mismos, por lo que, en consecuencia, el mismo no está sujeto al I.I.V.T.N.U., tesis ésta sustentada con acierto, en la S.T.S. de 21 de noviembre de 1994, en la que se declaró lo siguiente:

«A este respecto, hay que subrayar que el expediente de dominio, tramitado con arreglo a lo dispuesto en los arts. 201 y 202 de la Ley Hipotecaria, y 272 a 287 de su Reglamento, y al igual que ocurre con las actas de notoriedad, no son más que cauces formales arbitrados para adecuar a la realidad las inscripciones registrales mediante la reanudación del tracto sucesivo o la inmatriculación de fincas y no constituyen auténticas transmisiones. Aunque la vieja L.R.L. de 1955, en su art. 515 establecía que se considerarían transmisiones, a efectos del impuesto que analiza-

²⁴ Criterio diferente, que yo no comparto, se ha sustentado en la S.T.S.J. de Extremadura de 9 de febrero de 1999, en la que se ha declarado que «la nueva regulación del Impuesto hace inviable la deducción que venía recogida en el art. 356 del T.R. de las disposiciones legales en materia de régimen local, aprobado por el R.D. Legislativo 781/1986, de 18 abril, en cuya virtud en el cómputo las superficies de los terrenos sujetos al Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos no se incluían las que deban cederse obligatoria y gratuitamente al Ayuntamiento o, en su caso, al órgano urbanístico competente, así como tampoco las que hayan de cederse obligatoria y gratuitamente en concepto del 10% del aprovechamiento medio del sector, todo ello de conformidad con lo dispuesto en la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana».

mos, los expedientes de dominio y las actas de notoriedad, cuando no se hubiera satisfecho el arbitrio por el título alegado como origen de los mismos, tal equiparación, desapareció por completo en la nueva normativa del mismo: Ley de Bases de 19 noviembre 1975 y R.D. 3250/1976, de 30 diciembre, bajo cuya vigencia se tramitó el expediente de dominio y con arreglo a la cual se aprobó la Ordenanza Fiscal Municipal, de tal modo que frente a lo alegado por la apelante sobre la actuación del Ayuntamiento, concededor, a su juicio de la citada tramitación, no hubiera podido girar la liquidación al faltar un elemento del hecho imponible de tal figura impositiva cual era la transmisión.»

Véanse también en este sentido, entre otras, las S.S.T.S.J. de Canarias (Las Palmas) de 14 de diciembre de 1995 –en la que se manifestó que referido expediente no realiza el hecho imponible de este Impuesto, ya que sus efectos no son constitutivos del derecho de propiedad, sino puramente declarativos de la existencia previa de este mismo derecho, a fin de facilitar una inscripción registral–, y del T.S.J. de Madrid de 17 de junio de 1997, en la que se afirmó que la declaración de dominio no supone una transmisión del inmueble que pueda determinar el devengo del I.I.V.T.N.U., sino un mero reconocimiento de una adquisición de dominio que había tenido lugar anteriormente:

«La representación procesal de doña Nieves y doña Gabriela G. I. promueve un recurso jurisdiccional contra el Acuerdo del Ayuntamiento de Madrid de fecha 12 mayo 1994 que desestimó un recurso de reposición interpuesto contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos en expediente municipal n.º 850757900 por importe de 189.630 ptas. con motivo de la supuesta transmisión de un inmueble sito en la calle Dardanelos n.º 4 de esta ciudad.

Para apoyar su pretensión impugnatoria la parte recurrente aduce la nulidad de la liquidación tributaria por falta de hecho impositivo al no haberse producido transmisión real del inmueble gravado. Dicha alegación debe ser atendida, lo que implica la estimación de este recurso, en consideración a las siguientes razones: Según se expone en el escrito de demanda, el acto jurídico que ha motivado el giro de esta liquidación ha sido el Auto dictado por el Juzgado de 1.ª instancia n.º 26 de esta ciudad, de fecha 1 octubre 1985 en procedimiento de expediente de dominio n.º 1089/1984 en el que declaraba la procedencia de la inmatriculación de la finca antes referenciada a nombre de las ahora recurrentes. Esta circunstancia es reconocida y recogida en el primer resultando del acuerdo municipal impugnado y dicho título jurídico formal, de acuerdo con el planteamiento que al respecto hace la parte actora, no puede constituir causa jurídica de esta liquidación tributaria, pues como es bien sabido el auto judicial de declaración de dominio constituye un título formal que tiene por objeto adecuar una situación de dominio, de hecho, a la realidad jurídica registral, sin que suponga a partir de dicha resolución judicial que los titulares declarados del dominio adquieren real y verdaderamente el inmueble cuyo exceso al Registro de la Propiedad se autoriza, sino que previamente esta autorización se otorga por haberse ratificado que dicho dominio ya se había adquirido anteriormente aunque se carecía de título público que lo amparase. En atención a estas razones este recurso debe ser estimado»²⁵.

²⁵ Análogas consideraciones se recogen, igualmente, a título incidental, en la S.T.S.J. de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 8 de septiembre de 1998, en la que se declaró que un expedien-

2.1.11. Cuando en una partición hereditaria se adjudique un bien inmueble a un heredero, que compensa en metálico a los restantes, no cabe entender que, aparte de una transmisión *mortis causa*, exista asimismo otra *inter vivos*

Véanse a este respecto las S.S.T.S.J. de Cantabria de 13 de octubre de 1997 y 27 de noviembre de 1997, en la que se ha declarado que en una partición hereditaria con adjudicación de un bien inmueble a uno de los herederos, que abonó en metálico a los restantes herederos la parte que les correspondía, no se produce una transmisión *inter vivos* determinada del devengo de este Impuesto, sino una partición hereditaria que sólo especifica e individualiza las cuotas de cada heredero, existiendo, pues, una única transmisión *mortis causa* con motivo del fallecimiento del causante, que es la que determina la exigencia del I.I.V.T.N.U., afirmándose en concreto en la segunda de las Sentencias citadas lo siguiente:

«TERCERO.—(...) puede entenderse, de conformidad con la tesis actora, que no hubo tal acto de disposición, sino una de las diferentes modalidades posibles de la partición hereditaria, permitida por el art. 1.062 del Cc., que establece que “cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso de dinero”. En el caso presente, la partición operada por los coherederos, habida cuenta de la existencia en la herencia de un único inmueble, consistió, previo avalúo de su importe, en la adjudicación de los mismos a uno de los hijos del causante, que se comprometía a compensar económicamente a su hermano y madre a fin de igualar las cuotas hereditarias.

CUARTO.—No hay, por tanto, un acto de aceptación tácita de la herencia, inferible de un negocio jurídico dispositivo de su derecho hereditario por parte del hermano y la madre que recibieron su cuota hereditaria en metálico, sino un negocio jurídico de partición que no hace sino especificar e individualizar las cuotas de cada coheredero, a fin de deshacer la indivisión en la cotitularidad de los inmuebles. Ni puede entenderse como transmisión *inter vivos* lo que no es sino un hito final en el conjunto de las operaciones propias de la sucesión *mortis causa*, ni el modo de proceder de los herederos entraña acto de disposición alguno, ni menos aún se ha producido, en favor de los mismos, incremento de valor o “plusvalía” a consecuencia de las operaciones particionales, ya que, una vez realizada la valoración de los bienes, la compensación ulterior en metálico por parte de los herederos no es otra cosa que la operación necesaria para equilibrar todas las cuotas, de manera que ninguno de ellos reciban más ni menos que el resto de sus hermanos, incluido el adjudicatario de los inmuebles, a cuyo cargo se encuentra dicha obligación de abonar a los otros el exceso de adjudicación.»

Esta doctrina ha terminado también por ser aceptada por parte del Tribunal Supremo, buena muestra de lo cual es su Sentencia de 17 de diciembre de 1997,

te de dominio no es determinante de fecha de adquisición o transmisión alguna, sino en todo caso constatación documental de la misma.

en la que se ha declarado –poniéndose, además, de relieve en la misma que la tesis por ella mantenida era la que debía prevalecer, por encima de posibles interpretaciones contrarias que se pudiesen desprender de las precedentes Sentencias de este órgano de 10 de octubre de 1988 y 18 de junio de 1994– que en los casos de adjudicación de bienes a uno de los coherederos en partición extrajudicial, con compensación en metálico no existe una nueva transmisión, indicándose a este respecto lo siguiente:

«SEGUNDO.–De los arts. 657, 661 y 989 del mencionado Código (*el Cc.*), al establecer, respectivamente, que “los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte” –se refiere el Código, como es obvio, no al conjunto de los derechos a la sucesión, sino a los que integran el aspecto objetivo de ésta, es decir, a la herencia–; que “los herederos suceden al difunto, por el solo hecho de su muerte, en todos sus derechos y obligaciones” y que “los efectos de la aceptación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda”, se desprende que de los tres básicos sistemas que las legislaciones acogen para organizar la transmisión hereditaria –el que la supedita a la muerte del causante, el opuesto que la vincula a la aceptación y el mixto, que considera necesaria la aceptación pero retrotrae sus efectos al momento en que la muerte se produjo– el sistema español responde al último de los expresados modelos. Pero esta realidad, inclusive la aceptada por la jurisprudencia civil en la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 19 octubre 1963 –que se alineó con la tesis de la adquisición de la herencia mediante la aceptación–, en el supuesto de que existan varios herederos, no supone otra cosa que la adquisición de la herencia conjunta o colectivamente por todos ellos, sin que esta situación de indivisión, y, por ende, de inconcreción de sus derechos, pueda darse por concluida hasta que se realiza partición. Es esta última, con arreglo a lo establecido en el art. 1.068 del mismo Código, la que, legalmente hecha, “confiere a cada heredero la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados”. Tanto si se reconoce a la partición naturaleza atributiva del derecho, como si se la considera declarativa o simplemente especificativa o determinativa, es evidente que no puede ser tenida como transmisión independiente de la que perfeccionó la adquisición de la herencia. Se trataría sólo, en consecuencia, de un último eslabón del proceso sucesorio que pondría término a la situación de indivisión o de comunidad en que la herencia se encontraba desde la meritada apertura de la sucesión, pero no de ningún supuesto de alteración patrimonial susceptible de erigirse en hecho imponible del Impuesto aquí cuestionado.

TERCERO.–Sentado lo anterior, es evidente que si el hecho imponible, en el Impuesto Municipal aquí examinado y conforme se ha destacado con anterioridad, es el incremento de valor que hubieran experimentado determinados terrenos de naturaleza urbana y que se hubiera manifestado como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos, y si la operación consistente en la adjudicación de unos bienes a uno de los coherederos a calidad de abonar a los demás el exceso en dinero es una de las operaciones que se inscriben en el mecanismo de especificación o concreción de derechos que la propia partición significa –como sucede con la similar que prevé el art. 1.062 del meritado Código cuando una de las cosas o bienes pertenecientes a la herencia sea indivisible o desmerezca mucho por su división–, pero no una operación representativa de una propia y nueva

transmisión distinta de la que tuvo lugar con motivo de la adquisición de la herencia, será forzoso concluir que, en el caso de autos, faltaba uno de los presupuestos necesarios para que, con motivo de esa adjudicación, pudiera tenerse por producida una transmisión legitimadora de las liquidaciones que el Ayuntamiento recurrente pretendió. En otras palabras: el pretendido exceso de adjudicación, ni era tal, tan pronto se considere que tenía la contrapartida de la compensación dineraria, ni podía significar transmisión alguna mediante la cual se manifestara ningún incremento de valor. Considerar lo que no es más que transformación de un derecho impreciso en otro individualizado o referido a bienes concretos como propia y verdadera transmisión generadora de una obligación tributaria, significaría, en definitiva, extender, mediante una integración analógica y más allá de sus términos estrictos, el ámbito del hecho imponible, en contra de lo establecido, hoy, en el art. 23.3 de la L.G.T.»

2.1.12. En una donación *pro indiviso* de diversas parcelas se producen tantas transmisiones como donatarios existan, por lo que, en consecuencia, tienen lugar varios hechos imponibles a efectos de este Impuesto

Esta es la tesis mantenida por parte de la S.T.S.J. de Andalucía (Granada) de 6 de abril de 1998, en la que se ha declarado que en una donación de varias parcelas *pro indiviso* por partes iguales a varios donatarios existían diversas transmisiones, cada una por la parte equivalente y proporcional recibida, configuradoras cada una de ellas del hecho imponible del I.I.V.T.N.U., siendo improcedente la aplicación del art. 34 de la L.G.T.:

«Suscrita la escritura de donación en favor de los demandantes el día 24 de diciembre de 1987, fue el 6 de marzo de 1989 cuando se presenta a liquidación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, en las dependencias del Ayuntamiento de Granada; para los actores no existe duda de la prescripción de la potestad liquidadora de la Administración tributaria puesto que hasta el 7 de septiembre de 1994 cuando se notificaron las liquidaciones combatidas, no tuvieron conocimiento formal de la deuda tributaria, circunstancia que discute la representación procesal del Ayuntamiento demandado por estimar, primero, que ya con fecha 22 de octubre de 1993 le fueron giradas a los interesados las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos que, aun cuando posteriormente fueran anuladas por ser necesaria la notificación individual de las mismas a cada uno de los interesados, tal vicio no empece la iniciativa liquidadora de la Administración municipal con el efecto interruptivo de la prescripción que tal actuación conlleva. Junto con lo anterior, mantiene en segundo lugar, que el supuesto contemplado se incardina entre los recogidos en el art. 34 de la L.G.T., cuanto existe concurrencia de sujetos en la realización de un mismo hecho imponible y que la solidaridad derivada de tal situación hace que, la notificación practicada a uno de los sujetos pasivos afecte por igual a los restantes. Son varias las consideraciones que a esta Sala merecen las alegaciones de las partes litigantes.

Es cierto que con fecha 22 de octubre de 1993 el Ayuntamiento de Granada giró dos liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos a la vista de la donación escriturada, sin embargo, la primera, lo fue en la perso-

na de don Francisco V. C. que no pudo tener ningún efecto porque, sencillamente, no debió ser tenido como sujeto pasivo del tributo en cuestión que, conforme establece el art. 3.54.1, letra b), de su Texto Refundido, en los supuestos de transmisiones gratuitas, únicamente lo es el adquirente.

La otra liquidación se gira a nombre de doña Francisca A. y hermanos que, de surtir efecto –conocimiento formal del sujeto pasivo–, sólo pudo tenerlo en la persona de quien en ella se identifica, esto es, de doña Francisca, mas no en la de sus hermanos que, formalmente no fueron notificados del montante de la deuda tributaria, pero doña Francisca ya se ha indicado que no es parte en este recurso.

Por otro lado, lejos de compartir el razonamiento ofrecido por la representación procesal del Ayuntamiento demandado, el supuesto que aquí se considera no es de los descritos en el art. 34 de la L.G.T. –conurrencia de dos o más titulares en la realización de un mismo hecho imponible– pues el régimen de pro indivisión en que se transmiten las parcelas objeto de gravamen no significa concurrencia de varios titulares en la realización de un mismo hecho imponible, y habida cuenta de que cada uno de los hermanos recibe por partes iguales los terrenos objeto de transmisión, cada uno de ellos es titular de una cuota parte equivalente y proporcional a la recibida por los restantes, perfectamente identificable y configuradora de un hecho imponible perfectamente diferenciado de los restantes y lo que es más importante si cabe, de una base imponible y deuda tributaria formalmente diferenciable de la que corresponda pagar a los demás donatarios; en consecuencia, no es posible apreciar en el caso de autos supuesto alguno de los señalados en el art. 34 de la L.G.T. y es ésa, la razón, por la que el propio Ayuntamiento de Granada anula las dos liquidaciones reseñadas atrás ordenando la práctica de tantas, cuantos sujetos pasivos se encuentren relacionados con el hecho imponible. En consecuencia, aunque en las liquidaciones practicadas allá por el 22 de octubre de 1993 quedara patente la voluntad de la Administración de pretender el cobro de la deuda tributaria, la falta de identificación en ellas, de los sujetos obligados al pago de la misma que, ahora, se convierten en demandantes por el presente recurso, no aparece acreditada de ninguna manera, por lo que no es posible que de las mismas hayan tenido conocimiento formal los sujetos pasivos.»

Estimo que es correcta esta doctrina, y que, por tanto, como bien se afirma en este pronunciamiento jurisprudencial, es improcedente la aplicación a este caso del mandato contenido en el art. 34 de la L.G.T., en el que, a diferencia del régimen establecido en el art. 1.137 del Cc. –lo que es criticable, puesto que, como ha escrito acertadamente Calvo Ortega²⁶, teniendo en cuenta la finalidad de los tributos (gravar manifestaciones concretas de capacidad económica) la regla en la obligación tributaria debería ser la mancomunidad, y ello incluso con mayor motivo que en las obligaciones civiles, ya que no parece oportuno ni aconsejable dejar la realización de la justicia tributaria en manos de los propios contribuyentes a través de la reclamación interna del que hubiese pagado a los demás deudores–, se dispone que la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determina que queden solidariamente obligados frente a la Hacia-

²⁶ Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general, Civitas, 2.^a ed., Madrid, 1998, pág. 174.

da Pública, salvo que en las específicas Leyes de cada tributo se dispusiese lo contrario.

Mediante este régimen debe reputarse correcto, tal y como se declaró en la S.T.S.J. de Galicia de 11 de junio de 1992, que cualquiera de los sujetos pasivos deba hacerse cargo del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales; pero ello no significa, sin embargo, se añadió en este pronunciamiento jurisdiccional, que sea innecesaria la notificación de la correspondiente liquidación a la totalidad de los sujetos pasivos (art. 124 L.G.T.), porque, de un lado, la conducta frente a la Administración de cualquiera de los deudores obliga a los restantes (art. 1.252.3.º del Cc.) y, de otro, como, en cualquier caso, quien atendió el cumplimiento de la obligación puede repetir contra los restantes obligados la parte correspondiente, por lo que es lógico que éstos hayan sido previamente notificados de la correspondiente liquidación; habiéndose pronunciado en parecidos términos las S.S.T.S.J. de Aragón de 20 de julio de 1993, del T.S.J. de Madrid de 4 de julio de 1995 y del T.S.J. de Castilla-La Mancha de 13 de noviembre de 1997.

Debe reseñarse que la doctrina de esta S.T.S.J. de Andalucía de 6 de abril de 1998 que se ha puesto de relieve, y que, reitero, entiendo que es acertada, es radicalmente contraria a la precedentemente sustentada por este mismo órgano en su Sentencia de 7 de octubre de 1996, toda vez que en ésta se declaró que en el caso de una donación de un terreno por cuartas partes indivisas, se había producido, a efectos del I.I.V.T.N.U., una única transmisión, por lo que tratándose de un supuesto de concurrencia de dos o más sujetos en un mismo hecho imponible, en aplicación de lo dispuesto en el art. 34 de la L.G.T., había de girarse una única liquidación tributaria en la que debían especificarse todos los sujetos pasivos que debían responder solidariamente de la deuda tributaria, señalándose, en concreto, lo siguiente:

«Por último, debemos considerar la validez de las referidas liquidaciones en cuanto se giraron, las dos, a la persona de don José Antonio R. M., pues la apreciación de un vicio de esta naturaleza determinaría su anulación por falta de notificación a los restantes.

Del negocio jurídico de donación que se ha escriturado y del que traen causa las liquidaciones municipales que, ahora se discuten, claramente se desprende que don José R. M. es sujeto pasivo de una de las liquidaciones practicadas, en cuanto donatario, conjuntamente con su esposa, de una cuarta parte del terreno adquirido a través de esa transmisión lucrativa; como evidente resulta asimismo, que en ese contrato figuran como donatarios de otras tres cuartas partes proindivisas del terreno transmitido, doña M.ª Inmaculada, don Alfredo Jacinto y doña María Eugenia, que desde el punto de vista tributario son, también sujetos pasivos del impuesto de referencia, independientemente de que al ser uno de ellos menor de edad, de conformidad con lo establecido en el art. 42 de la L.G.T. la representación legal de éste sea ostentada por su parte, don José R. M.

Pero es que además, del contrato de donación estipulado es posible colegir que, a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, sólo se

ha producido una transmisión al haberse producido toda ella por cuartas partes indivisas, por lo tanto, nos hallamos ante un supuesto de los reflejados en el art. 34 de la L.G.T. (conurrencia de dos o más sujetos pasivos en la realización de un mismo hecho imponible) y por ello, lo procedente es que el Ayuntamiento gire una sola liquidación tributaria en la que queden especificados todos y cada uno de los sujetos pasivos que, como donatarios y en régimen de propiedad indivisa de los terrenos donados, deben responder solidariamente de toda la deuda tributaria.»