



Ayuntamiento de Málaga
Organismo Autónomo de Gestión Tributaria



Comité de Expertos
Ayuntamiento de Málaga

LA APLICACIÓN DE LA BONIFICACIÓN POTESTATIVA POR CAUSA DE MUERTE EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

Málaga, a 4 de febrero de 2019

Índice:

1. INTRODUCCIÓN	2
2. LA CONSOLIDACIÓN FISCAL: ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA, SOSTENIBILIDAD FINANCIERA Y REGLA DEL GASTO	7
3. FISCALIDAD MUNICIPAL COMPARADA, BENEFICIOS FISCALES Y GESTIÓN TRIBUTARIA SOLIDARIA EN EL AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA	13
3.1. Fiscalidad comparada	13
3.1.1. Los impuestos y su importancia en los ingresos del Ayuntamiento de Málaga	14
3.1.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)	15
3.1.3 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía)	17
3.2. Beneficios fiscales	18
4. LA BONIFICACIÓN POR CAUSA DE MUERTE EN EL IIVTNU	24
4.1. Legislación y doctrina	24
4.2. Jurisprudencia y Resoluciones de la Dirección General de Tributos	27
5. LA REGULACIÓN DE LA BONIFICACIÓN MORTIS-CAUSA EN EL AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA	33
5.1. Regulación actual (2018)	33
5.2. Regulación anterior	37
5.3. Datos estadísticos del impuesto en Málaga y de la aplicación de la bonificación mortis causa	37
6. LA REGULACIÓN DE ESTE BENEFICIO EN OTRAS CIUDADES ESPAÑOLAS	43
6.1. Las 6 ciudades españolas de mayor población	43
6.2. Las 8 capitales andaluzas	49
6.3. Los 10 municipios con mayor población de la provincia de Málaga	53
7. FÓRMULAS ALTERNATIVAS EN LA CONFIGURACIÓN DE LA BONIFICACIÓN MORTIS-CAUSA	61
8. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO ELEMENTO DETERMINANTE EN LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO. ESPECIAL REFERENCIA A SU RELEVANCIA EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO.	65
9. LAS RECOMENDACIONES DE LA “COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN LOCAL (GOBIERNO Y FEMP)”	70
10. CONCLUSIONES FINALES	75
BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN	81

1. INTRODUCCIÓN.

El **Comité de Expertos para asuntos tributarios municipales** es un grupo de trabajo de carácter consultivo (a tenor de lo dispuesto en el artículo 22.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público) que cuenta con el apoyo técnico y estratégico del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y Otros Servicios del Excmo. Ayuntamiento Málaga. Está formado por profesionales del ámbito económico y tributario de reconocido prestigio en el entorno académico, profesionales de diversas áreas colegiadas de la ciudad así como representantes del mundo económico, y constituye un valioso instrumento de asesoramiento al Gobierno Municipal, de naturaleza independiente, en los asuntos relacionados con el sistema tributario municipal.

Las aportaciones de este Comité de Expertos pretenden profundizar en el análisis de la fiscalidad local y en la formulación de diagnósticos y propuestas que permitan orientar la política fiscal del Ayuntamiento de Málaga, realizando sugerencias y recomendaciones que favorezcan, desde su perspectiva, un eficaz despliegue de la gestión de los ingresos municipales y, en particular, de los tributarios, contribuyendo a la mejora, la simplificación y el fortalecimiento de los procedimientos, conjuntamente con el crecimiento económico y desarrollo social de la ciudad.

La Ilustrísima Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Málaga acordó la creación del Comité en su sesión de 3 de agosto de 2013 y procedió, en esa misma sesión, al nombramiento de la Presidencia, la Vicepresidencia, las Vocalías y la Secretaría. Por otra lado, en la sesión del 17 de octubre de ese mismo año, se aprobó el Reglamento de Funcionamiento interno del Comité de Expertos.

El Comité tiene como principal objetivo potenciar la eficiencia de los procedimientos de gestión, orientando sus estudios al análisis del sistema tributario municipal con el fin de formular propuestas para mejorar la transparencia, la comunicación y la economicidad de los procedimientos tributarios; así como formular propuestas de mejora del ordenamiento tributario local, procurando garantizar la suficiencia financiera del Ayuntamiento y la sostenibilidad del gasto público, desde la experiencia y el conocimiento de sus integrantes.

Sus pronunciamientos, en ningún caso, tendrán carácter vinculante para el Excmo. Ayuntamiento de Málaga o su Organismo Autónomo de Gestión Tributaria, quien le prestará su apoyo y asesoramiento en todo aquello que resulte necesario a instancias del Presidente del Comité. La pertenencia al Comité de Expertos no es remunerada y no genera mayor gasto público municipal, ni indemnización alguna por razón de servicio, asistencia a las reuniones, elaboración de ponencias o emisión de informes.

El funcionamiento del Comité de Expertos se basa en reuniones plenarias o grupos específicos de trabajo, dirigidas por el Presidente o el vocal designado para cada grupo, según el caso, emitiéndose los informes que procedan que deberán ser aprobados por mayoría simple de sus miembros.

Desde su creación, este Comité de Expertos ha emitido tres informes en forma de ponencia, conteniendo recomendaciones y líneas generales de actuación en relación a tres aspectos concretos:

1. El Valor Catastral y su incidencia sobre los tributos locales: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. La gestión catastral y la gestión tributaria del IBI.
2. Las tasas, el coste de los servicios y el valor de los aprovechamientos del dominio público. Los precios públicos. Las contribuciones especiales.
3. El sistema tributario local: los restantes impuestos locales, análisis de la situación global, estudios comparados a nivel nacional e internacional y propuestas de reforma.

Con posterioridad, realizó un informe puntual sobre la tasa por la recogida de basuras y el coste de los servicios asociados a la misma.

El Ayuntamiento de Málaga ha solicitado, nuevamente, la intervención de este Comité para que informe sobre un asunto tan importante como la nueva situación que rodea al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (comúnmente conocido como plusvalía municipal, en adelante IIVTNU) y, en particular, la aplicación en el impuesto de la bonificación potestativa por causa de muerte.

En concreto, y como resultado del debate que se ha originado en muchos de los Ayuntamientos de nuestro país, sobre el presente y el futuro de la plusvalía municipal y, concretamente, en Málaga sobre la aplicación de la bonificación prevista en el art. 108.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDL 2/2004, de 5 de marzo), en adelante TRLRHL, para las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, se ha considerado necesario y oportuno que el Comité de Expertos realice un diagnóstico sobre la situación en la que se encuentra este asunto y recomiende unas líneas generales de actuación en esta materia compatibles con el vigente plan de ajuste económico-financiero 2013-2020.

Se trata, sin duda, de una cuestión de actualidad y de notable trascendencia en todos los municipios españoles, como lo es todo lo que se relaciona con la gestión del IIVTNU y, en particular, con la aplicación de la bonificación por causa de muerte. Su importancia se deriva principalmente de la compleja interacción entre los principios en los que se basa el Sistema Fiscal Español y el obligado equilibrio presupuestario al que está sometida la gestión económica municipal, por el que no pueden obviarse en el debate los efectos, en las finanzas públicas locales, de cualquier medida que pueda proponerse.

En las páginas siguientes se presenta el estudio realizado por este Comité sobre esta controvertida cuestión, abordando en los distintos capítulos que se presentan a continuación, la descripción y análisis de los aspectos relacionados con los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera:

- Se ofrecen datos de interés sobre los beneficios fiscales y de la gestión tributaria solidaria del Ayuntamiento de Málaga.
- Se detalla la regulación legal de la bonificación por causa de muerte en el impuesto, así como su tratamiento específico en la normativa tributaria municipal de Málaga.
- Se analiza la fiscalidad comparada en relación a los principales municipios españoles y a los más poblados de nuestro entorno.
- Se valora el impacto del principio de capacidad económica como elemento determinante en la configuración del sistema tributario.

- Se concluye con la enumeración de fórmulas alternativas que podrían emplearse para la configuración de la bonificación sujeta a este estudio y con unas recomendaciones concretas que sirvan para orientar la actuación municipal en los próximos años; si así lo decide implantar nuestro Ayuntamiento.

Debe aclararse en este punto que no constituye el propósito de esta ponencia analizar el impuesto en su conjunto. El objetivo de este trabajo se centra en analizar el impuesto cuando el hecho imponible gravado es la sucesión por causa de muerte (vulgarmente denominado plusvalía por herencias).

Sin embargo, es necesario hacer ciertas puntualizaciones legales por tratarse un impuesto peculiar por su naturaleza jurídica y por el marco normativo en que se encuentra ubicado.

El IIVTNU es, quizás, el único impuesto municipal que tiene naturaleza jurídica constitucional. En efecto, el artículo 47 de la Constitución Española (en adelante CE) establece que *“La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”*. El mismo artículo 47 es el que garantiza el derecho a la vivienda indicando que *“Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones...”*. Nos encontramos, por tanto, que este impuesto tiene su origen constitucional en el Título I de la CE donde se regulan los derechos y deberes fundamentales y que en el citado artículo 47 se garantiza el derecho a la vivienda y simultáneamente la obligación de hacer partícipe a la comunidad de las plusvalías generadas como consecuencia de la acción urbanística, lo que podría considerarse una extensión del artículo 31 de la Carta Magna.

Es en ese artículo 31, en el que, junto con los principios de economía, eficiencia, igualdad y progresividad, se menciona como uno de los principios rectores de nuestro sistema tributario el de capacidad económica. Por este motivo, y como anticipábamos, se va a dedicar un apartado de este informe a este principio, el de capacidad económica, por considerarlo fundamental para comprender las transmisiones mortis causa y su efecto tributario en los causahabientes. El concepto de capacidad económica es muy débil cuando nos referimos a estos casos, sobre todo en determinadas situaciones, como cuando colisiona con el derecho a la vivienda en los casos de herencias en las que la propiedad transmitida es la vivienda habitual.

Por otra parte, el IIVTNU es un impuesto de carácter potestativo, al contrario de impuestos como el Impuesto de Bienes Inmuebles o el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica que son recogidos en la normativa local como de obligatoria exacción por los municipios. El objetivo del mismo en su redacción en el TRLRHL era el de facilitar que las entidades locales tuvieran acceso a las plusvalías que la acción de los poderes públicos provocaban en el suelo, por su acción urbanizadora, y que se ponía de manifiesto en el momento de cualquier transmisión. Sin embargo, es indudable que la crisis de 2008 ha evidenciado que se trata de un impuesto con problemas de diseño para enfrentarse a determinadas situaciones que van a provocar su reforma inmediata por parte del legislador.

Desde una perspectiva histórica, son variados los aspectos que rodean la realidad del impuesto objeto de estudio por este Comité. Mucho se ha escrito últimamente sobre las diferentes sentencias del Tribunal Constitucional que desembocaron en la sentencia de 11 de mayo de 2017 que resolvía la cuestión de inconstitucionalidad número 4864-2016, relativa a los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLRHL. La sentencia en cuestión venía a declarar inconstitucionales los artículos

detallados por someter a tributación situaciones donde no se había producido el hecho imponible por poder gravar situaciones con inexistencia de incrementos de valor, vulnerando el principio de capacidad económica.

El IIVTNU es un tributo que se viene exigiendo en los términos actuales desde el 1 de enero de 1990, coincidiendo con la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales; aunque podemos encontrar antecedentes de un impuesto semejante al actual desde 1919¹ cuando fue regulado por primera vez el arbitrio sobre plusvalía como impuesto local, autónomo y ordinario que gravaba los incrementos de valor producidos por los terrenos en manos de sus propietarios por el mero paso del tiempo.

Este impuesto no había provocado especiales controversias hasta el periodo de crisis iniciado en 2008 que ha afectado sobremanera al sector inmobiliario y que ha provocado un aumento importantísimo de la litigiosidad, al realizarse operaciones en los que el precio de venta era inferior al precio de compra, una situación que se producía por primera vez desde la entrada en vigor de la Ley de Haciendas Locales en 1990², motivo que origina el replanteamiento de la configuración del impuesto, prácticamente invariable desde su inicial regulación hace casi 30 años.

El horizonte que plantea la mencionada sentencia del Tribunal Constitucional ha avivado el debate sobre el impuesto en todos los ámbitos políticos y sociales. La ciudad de Málaga y su Ayuntamiento no han sido menos. El problema que se encuentra presente en este debate en particular reside en la multitud de frentes que debe abarcar el análisis del impuesto en general y de la aplicación en los casos de transmisiones mortis causa en particular. No se puede producir una aproximación al IIVTNU sin conocer su naturaleza jurídica, su implicación en las finanzas municipales, los compromisos municipales con la estabilidad financiera... En una palabra, no se puede contemplar el impuesto sin tener en cuenta los efectos sistémicos que cualquier modificación en el mismo provocaría, lo que recomienda la lectura e interpretación de este

¹ Revista Crítica de Derecho Inmobiliario. Núm. 752, Noviembre 2015. Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: aproximación a un tributo de moda. Enrique José Rodríguez Cativiela. Notario:

“Su antecedente más remoto se encuentra en Alemania, y más concretamente en el gravamen establecido en la colonia de Kiantschou (China) en 1898, también con carácter local aunque más tarde se convertirá en imperial. Después se implantaría sucesivamente en Dinamarca, Reino Unido, Francia e Italia. En España, se empieza a hablar de él tras el fracaso de la desamortización, que había tratado de financiar los municipios vía patrimonio, como alternativa recaudatoria al muy impopular Impuesto sobre Consumos.

Con este objetivo se creó el Arbitrio de Plusvalía, antecedente del Impuesto vigente. Su primera norma fue el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, promulgado al amparo del artículo 9 de la Ley de Autorizaciones de 2 de marzo de 1917, siendo Ministro de Hacienda GÓMEZ ACEBO. Este Real Decreto se inspiró en el proyecto de ley de Exacciones Municipales, que se había elaborado en 1910 bajo el mandato del Ministro COVIÁN, el denominado Proyecto Canalejas. Aunque, su antecedente más remoto sea el Proyecto de Haciendas Locales de 1907, conocido como Proyecto Maura, frustrado como el anterior, que ya preveía el establecimiento de un impuesto sobre el incremento de valor que obtuvieran las propiedades directamente beneficiadas por las reformas urbanas. Se le confirió provisionalmente carácter municipal, lo cual persiste en la actualidad. Y naturaleza potestativa, de suerte que no resultaba obligatoria su implantación por los municipios. Solo sometía a gravamen el incremento de valor de aquellos terrenos con naturaleza de solares en el momento de su transmisión. El cálculo de la plusvalía era mucho más correcto técnicamente que en el Impuesto vigente, pues consistía -como no puede suceder de otra manera en un impuesto de esta naturaleza- en la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, con una serie de deducciones, como las mejoras, las contribuciones especiales y el Impuesto de Derechos Reales...”.

² Ley 39/88, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

informe desde la misma perspectiva holística, vinculada a la financiación municipal en su conjunto, que ha inspirado su redacción.

A lo largo de las páginas siguientes que configuran nuestro trabajo vamos profundizar en un impuesto que a pesar de la contraria opinión pública actual no ha ofrecido una especial litigiosidad en sus 100 años de historia. Litigiosidad que sí se ha multiplicado como uno de los efectos de la crisis económica vivida (se cayó el mito de que los inmuebles nunca bajan de precio).

No es pretensión de este Comité ir más allá del encargo de la Junta de Gobierno Local que ha sido muy concreto al solicitar el análisis de la problemática en las transmisiones mortis causa y en consecuencia las bonificaciones que se aplican o que podrían aplicarse.

2. LA CONSOLIDACIÓN FISCAL: ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA, SOSTENIBILIDAD FINANCIERA Y REGLA DEL GASTO.

La crisis económica y financiera iniciada en 2008 tuvo un muy marcado impacto en las cuentas públicas españolas. Como consecuencia de la misma, partiendo de una posición de superávit en 2006 y 2007 para el conjunto de las Administraciones Públicas, el Sector Público alcanzó, en el ejercicio 2008, un déficit registrado del 4,5 por ciento del Producto Interior Bruto (PIB). Esta situación aún empeoró de forma que ese déficit llegó al 11,0 por ciento del PIB en 2009³.

Como resultado de la desaceleración económica, los ingresos tributarios recaudados mermaron de forma apreciable, mientras que los gastos públicos no solo se mantenían para sufragar los servicios públicos esenciales, sino se incrementaban como resultado del gasto originado por el desempleo y de los intereses por la deuda pública.

El convencimiento de que la búsqueda del equilibrio presupuestario fortalecería la economía española facilitando la captación de financiación en condiciones más ventajosas, y que permitiría recuperar la senda de crecimiento económico y la mejora del empleo, llevó a la convicción de que era preciso reforzar estos principios hasta llegar, incluso, a la reforma constitucional necesaria para ello. Se planteó, por tanto, la modificación del artículo 135 de la Constitución Española.

En septiembre de 2011 el Congreso de los Diputados aprobó (con 316 votos a favor y 5 en contra), la primera reforma constitucional de calado, para introducir de forma urgente en la Carta Magna el principio de estabilidad presupuestaria para limitar el déficit público, mediante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del citado artículo.

Simultáneamente, con la crisis en su apogeo y el endeudamiento público en niveles extremos, los mercados financieros endurecieron las concesiones de préstamo a España. Nuestro país atravesaba graves problemas de solvencia y la idea del rescate europeo se hacía notar. De forma que, la presión del entorno, favoreció asimismo esa reforma expés de la Constitución “para garantizar la sostenibilidad económica y social de nuestro país”. A partir de entonces, en el tercer apartado del artículo 135 de la Constitución queda recogido, adicionalmente, que el pago de la deuda será prioritario frente a cualquier otra urgencia social⁴.

³ Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Intervención General del Estado. Avance de la Actuación Económica y Financiera de las Administraciones Públicas. (Informes del 2010 al 2017).

⁴ Artículo 135 C.E. (BOE, núm. 233, de 27 de septiembre de 2011)

1. Todas las Administraciones Públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.
2. El Estado y las Comunidades Autónomas no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la Unión Europea para sus Estados Miembros. Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las Comunidades Autónomas, en relación con su producto interior bruto. Las Entidades Locales deberán presentar equilibrio presupuestario.
3. El Estado y las Comunidades Autónomas habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito.

Los créditos para satisfacer los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones se entenderán siempre incluidos en el estado de gastos de sus presupuestos y su pago gozará de prioridad absoluta. Estos créditos no podrán ser objeto de enmienda o modificación, mientras se ajusten a las condiciones de la ley de emisión.

Esta declaración de intenciones, un año después se concreta en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF), otorgando al Ministerio de Hacienda las herramientas necesarias para controlar el gasto de las Administraciones Públicas (Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Seguridad Social). Con esta Ley se daba cumplimiento, además, al Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza de la Unión Económica y Monetaria de 2 de marzo de 2012, garantizando una adaptación continua y automática a la normativa europea.

Es cierto que la preocupación por sujetar la actividad de las Administraciones a esas reglas fiscales se remonta a la Ley de Estabilidad Presupuestaria de 2001 (modificada en 2006, luego convertida en Texto Refundido en 2007). Pero esta normativa carecía de medidas ejecutivas para hacer cumplir sus mandatos; algo que, como veremos a continuación, regula con detalle la nueva legislación y que resulta determinante de su eficacia jurídica.

Con la entrada en vigor de la LOEPSF se introducen las medidas coercitivas ausentes en los intentos de legislación anterior. La estabilidad financiera se convierte en una cuestión de estado. Miguel Ángel Martínez Lago⁵, llega a decir que la mayor innovación de la LOEPSF está en las medidas coercitivas atribuidas al Gobierno ante el incumplimiento de presentar, aprobar o poner en marcha los planes económico-financieros para alcanzar la estabilidad presupuestaria. En medidas coercitivas se observa una cierta graduación en las sanciones que, en casos extremos, abren la puerta a las de cumplimiento forzoso ligado a la previsión del artículo 155 de la Constitución Española.

Los tres objetivos de la LOEPSF son:

- Garantizar la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera de todas las Administraciones Públicas.

El volumen de deuda pública del conjunto de las Administraciones Públicas en relación con el producto interior bruto del Estado no podrá superar el valor de referencia establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

4. Los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública sólo podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria que escapen al control del Estado y perjudiquen considerablemente la situación financiera o la sostenibilidad económica o social del Estado, apreciadas por la mayoría absoluta de los miembros del Congreso de los Diputados.

5. Una ley orgánica desarrollará los principios a que se refiere este artículo, así como la participación, en los procedimientos respectivos, de los órganos de coordinación institucional entre las Administraciones Públicas en materia de política fiscal y financiera. En todo caso, regulará:

a) La distribución de los límites de déficit y de deuda entre las distintas Administraciones Públicas, los supuestos excepcionales de superación de los mismos y la forma y plazo de corrección de las desviaciones que sobre uno y otro pudieran producirse.

b) La metodología y el procedimiento para el cálculo del déficit estructural.

c) La responsabilidad de cada Administración Pública en caso de incumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

6. Las Comunidades Autónomas, de acuerdo con sus respectivos Estatutos y dentro de los límites a que se refiere este artículo, adoptarán las disposiciones que procedan para la aplicación efectiva del principio de estabilidad en sus normas y decisiones presupuestarias.

⁵ Miguel Ángel Martínez Lago, Catedrático de Derecho Financiero Instituto de Derecho Local, “Controles de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales”. Universidad Autónoma de Madrid

- Fortalecer la confianza en la estabilidad de la economía española, mejorando la percepción de los inversores e instituciones internacionales, y
- Reforzar el compromiso de España con la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria.

Por tanto, y como se desprende del primero de los objetivos expuestos, este Comité de Expertos debe resaltar que la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera no son cuestiones que atañen exclusivamente al gobierno central, sino que abarcan todos los niveles de la administración pública, incluyendo en la obligación de su cumplimiento a las entidades locales, de las que los ayuntamientos forman parte integrante. De hecho, para completar, con un tercer principio, la Consolidación Fiscal perseguida por estas novedades normativas, la LOEPSF incluye, adicionalmente a los de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, el principio de Regla de Gasto, aplicable a todas las administraciones, como un instrumento para contener el crecimiento del gasto público y los compromisos que comporta. Con este último principio se produce, de forma genérica, la limitación del crecimiento del gasto público mediante el establecimiento de una tasa máxima (crecimiento nominal del PIB) por encima de la cual no es posible mayor gasto público, incluso aunque se tenga capacidad o liquidez, con el fin de evitar que en época de bonanza se asuman obligaciones que luego, en épocas de crisis, se conviertan en compromisos inasumibles.

Para el caso de las entidades locales, la fórmula de cálculo del techo de gasto⁶ impuesto por la Ley 2/2012 (LOEPSF) se basa en la tasa de variación del gasto computable para el presupuesto de cada año “n”, que es la siguiente:

⁶ Artículo 12 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera .
Regla de gasto.

1. La variación del gasto computable de la Administración Central, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española.

No obstante, cuando exista un desequilibrio estructural en las cuentas públicas o una deuda pública superior al objetivo establecido, el crecimiento del gasto público computable se ajustará a la senda establecida en los respectivos planes económico-financieros y de reequilibrio previstos en los artículos 21 y 22 de esta ley.

2. Se entenderá por gasto computable a los efectos previstos en el apartado anterior, los empleos no financieros definidos en términos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales, excluidos los intereses de la deuda, el gasto no discrecional en prestaciones por desempleo, la parte del gasto financiado con fondos finalistas procedentes de la Unión Europea o de otras Administraciones Públicas y las transferencias a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales vinculadas a los sistemas de financiación.

3. Corresponde al Ministerio de Economía y Competitividad calcular la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo de la economía española, de acuerdo con la metodología utilizada por la Comisión Europea en aplicación de su normativa. Esta tasa se publicará en el informe de situación de la economía española al que se refiere el artículo 15.5 de esta Ley. Será la referencia a tener en cuenta por la Administración Central y cada una de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales en la elaboración de sus respectivos Presupuestos.

4. Cuando se aprueben cambios normativos que supongan aumentos permanentes de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se obtengan los aumentos de recaudación podrá aumentar en la cuantía equivalente.

Cuando se aprueben cambios normativos que supongan disminuciones de la recaudación, el nivel de gasto computable resultante de la aplicación de la regla en los años en que se produzcan las disminuciones de recaudación deberá disminuirse en la cuantía equivalente.

5. Los ingresos que se obtengan por encima de lo previsto se destinarán íntegramente a reducir el nivel de deuda pública.

$$\text{Tasa de Variación (\%)} = (\text{Gasto computable año } n / \text{Gasto computable año } n-1) * 100$$

Debiéndose cuantificar, de forma exhaustiva mediante la aplicación de una compleja fórmula pre-establecida para todas las entidades locales, el gasto computable del año “n”⁷.

Pero, debido a los múltiples factores que influyen en la capacidad de incurrir en gasto, para la determinación de dicho gasto se debe tener en consideración - además de otras variables no directamente relacionadas con el gasto - los efectos producidos por los aumentos o disminuciones permanentes de recaudación, que influirán en la cuantificación del concepto “gasto computable máximo” que se recoge en la metodología de cuantificación del gasto computable del año “n”. De esta forma, cualquier aumento de la recaudación que pueda tener carácter permanente (como por ejemplo, el derivado de la aplicación de una nueva tasa) permitirá incrementar el gasto computable. A sensu contrario las disminuciones de recaudación que tengan ese mismo carácter estable en el tiempo (como en el caso de la desaparición de un tributo o de alguno de los hechos imposables en él incluidos, o bien la aplicación de un nuevo beneficio fiscal), deberán ser minoradas del gasto computable, por lo que el presupuesto de gasto del año “n” se verá reducido en la misma cuantía que esa pérdida de recaudación.

Regresando a los tres objetivos de la LOEPSF indicados anteriormente, puede decirse que su consecución persigue la consolidación del marco de una política económica orientada al crecimiento económico y la creación de empleo. Para alcanzarlos la Ley contempla otros principios generales que complementan los tres anteriormente descritos: plurianualidad, transparencia, eficiencia en la asignación de los recursos públicos, responsabilidad y lealtad institucional. Se mantienen los cuatro principios de la legislación anterior -sostenibilidad presupuestaria, plurianualidad, transparencia y eficacia y eficiencia en la asignación de los recursos públicos-, e introduce otros como responsabilidad y lealtad institucional.

En relación con estos principios, pueden hacerse las siguientes apreciaciones:

- El principio de plurianualidad posibilita elaborar un marco presupuestario a medio plazo en el que se enmarca la elaboración del presupuesto y del programa de estabilidad. (artículo 5 de la LOEPSF).
- El artículo 6 de la Ley recoge el principio de transparencia como un principio esencial para el seguimiento de las cuentas y del cumplimiento del objetivo perseguido.
- Principio de eficiencia en la asignación y utilización de los recursos: las políticas de gasto deberán encuadrarse en un marco plurianual atendiendo a la situación económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.
- El Principio de responsabilidad (artículo 8 de la LOEPSF) determina la asunción de consecuencias derivado del incumplimiento de la normativa de estabilidad presupuestaria.
- El principio de lealtad institucional implica que las decisiones tomadas por todos los entes territoriales tengan como referencia la satisfacción de los intereses generales.

Como origen de todos ellos, el principio de estabilidad presupuestaria al que nos hemos referido con anterioridad se define como la situación de equilibrio o superávit. Se entenderá que se alcanza esta situación cuando las Administraciones Públicas no incurran en déficit estructural.

⁷ Guía para la determinación de la regla de gasto del artículo 12 de la ley orgánica de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera para corporaciones locales. Tercera edición, noviembre de 2014. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Este principio se refuerza con el de sostenibilidad financiera, que consagra la estabilidad presupuestaria como conducta financiera permanente de todas las Administraciones Públicas.

Dicho todo lo anterior, la LOEPSF determina que en caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, del objetivo de deuda o de la regla de gasto, la Administración incumplidora deberá elaborar un plan económico financiero que permita en el año en curso y siguiente el cumplimiento de los objetivos o la regla de gasto con el contenido y alcance que la ley prevé.

En el caso de incumplimiento, el Plan, como mínimo, debe contener lo siguiente:

- Las causas del incumplimiento del objetivo establecido o, en su caso, de la regla de gasto.
- Las previsiones de ingresos y gastos (con el supuesto de no producirse cambios en las políticas fiscales y de gastos).
- La cuantificación y calendario de aplicación de las medidas del Plan.
- Las previsiones económicas y presupuestarias sobre las que se argumenta el Plan.
- Un análisis de sensibilidad considerando escenarios económicos diferentes u otra información exigida en caso de estar incursos en Procedimientos de Déficit Excesivo.

Estos Planes Económico Financieros deben ser elaborados por la Corporación correspondiente y aprobarse por el Pleno de la Corporación. Los Planes de las Corporaciones Locales incluidas en el ámbito subjetivo definido en la Ley (artículos 111 y 135 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales), han de ser remitidos al Ministerio de Hacienda y Función Pública para su aprobación y para su seguimiento, salvo si la correspondiente Comunidad Autónoma tiene atribuida en su Estatuto de Autonomía la competencia de tutela financiera sobre las entidades locales. En este supuesto, será la Comunidad Autónoma la que daba enviar información al Ministerio de los planes en cuestión y del resultado de su seguimiento.

Actualmente, tras la aprobación de la LOEPSF, el Ayuntamiento de Málaga está ejecutando un Plan de Ajuste Económico-Financiero que tiene por objetivo de un lado, garantizar el equilibrio presupuestario y de otro ajustarse a los límites de endeudamiento obligatorios. Para conseguir ambos objetivos se fijó que el Plan se iniciara en 2013 y se desarrollara hasta el año 2020, fecha en la que se prevé que los niveles de la deuda municipal se situarán en los límites legalmente prescritos. Así este Plan de Ajuste con un ámbito temporal de 8 años preveía corregir, antes de 2017, la situación de inestabilidad presupuestaria detectada en la Liquidación del año 2011, y que para el 2020 el límite de endeudamiento quedara definitivamente ajustado por debajo del 75% de los ingresos corrientes liquidados del ejercicio anterior, como exige la normativa aplicable. Con ello, el ajuste pretende obtener en sus ocho años de vigencia un superávit de 160 millones de euros que irán a enjugar el déficit de 192.2 millones.

En las conclusiones del informe sobre seguimiento (cumplimiento) correspondiente al primer trimestre de 2018 del plan de ajuste del Ayuntamiento de Málaga 2013-2020, indica lo siguiente:

“Para la consecución del objetivo de estabilidad presupuestaria y del objetivo de deuda pública este Plan de Ajuste no incluye ninguna medida explícita (ni en gastos ni en ingresos) aunque sí se manifiesta una contención prudente del gasto para no tener que acudir al endeudamiento”⁸.

⁸ Informe como dación de cuenta al Pleno sobre seguimiento (cumplimiento) del Plan de Ajuste 2013/2020, elaborado por Intervención correspondiente al primer trimestre de 2018.

La Intervención también informa sobre:

- El cumplimiento de la estabilidad presupuestaria. En este sentido se informa que se han mejorado las expectativas y previsiones contenidas en el Plan de Ajuste 2013-2020.
- En lo referente al índice de endeudamiento, se tenía previsto cumplir con el objetivo del 75% en 2020. La Intervención calcula que se alcanzará el cumplimiento del objetivo indicado dos años antes de lo previsto en el plan (2018).

Por todo lo anterior el informe concluye que *“a la vista de los datos de ejecución del trimestre así como de las estimaciones contenidas en los distintos formularios cumplimentados, cabe deducir, sobre la hipótesis de mantenimiento de los indicadores actuales, que el Ayuntamiento de Málaga se encuentra dentro de la senda de retorno a la estabilidad y reducción del endeudamiento previsto en el Plan de Ajuste 2013-2020 vigente”*.

Como conclusión de este capítulo, y en opinión de este Comité de Expertos, el proceso de toma de decisión que se desarrolle en relación con el Impuesto, en general, y con la aplicación de la bonificación potestativa por causa de muerte, en particular, debe, por tanto, tener en consideración, tanto los condicionantes legales que afectan a la obligada estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera municipal, como el cumplimiento del Plan Económico-Financiero al que se ha hecho mención, ya que cualquier desequilibrio que pudiera producirse como consecuencia de dicha decisión exigiría la adopción de medidas compensatorias para garantizarlo.

3. FISCALIDAD MUNICIPAL COMPARADA, BENEFICIOS FISCALES Y GESTIÓN TRIBUTARIA SOLIDARIA EN EL AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA

3.1. Fiscalidad comparada

Desde el enfoque holístico con el que indicábamos en el capítulo 1 que enfocábamos esta ponencia, y aunque la misma trata sobre un beneficio fiscal concreto, la bonificación por causa de muerte en la plusvalía municipal, consideramos apropiado exponer también algunos aspectos relevantes de la política fiscal que aplica el Ayuntamiento de Málaga (en especial desde la comparación con municipios similares), así como presentar una breve aproximación al resto de beneficios fiscales que conforman su sistema tributario.

De esta forma se pretende situar al lector de este informe, como asimismo lo ha hecho este Comité de Expertos, en el contexto global de la tributación municipal, para ponderar y relativizar el alcance de la cuestión que nos ocupa, por una parte, y por otra, poder formarse una opinión acerca de las alternativas que la eliminación de la tributación de las transmisiones por causa de muerte podrían barajarse.

En particular, en lo que a la nivelación de ingresos con otros tributos - como alternativa a la reducción del gasto - se refiere, dada la obligación de mantener el equilibrio presupuestario y la sostenibilidad financiera de la que se trató en el capítulo anterior.

A continuación presentaremos algunas comparativas que circunscribimos a un conjunto relativamente homogéneo, el de las seis grandes ciudades españolas de mayor población, Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza y Málaga, todas ellas por encima de los 500.000 habitantes. Con dicha información se pretende la aproximación, de un modo objetivo, a la fiscalidad municipal establecida en los diferentes ayuntamientos, y en concreto a la tributación de la propiedad inmobiliaria, articulada principalmente a través del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía) íntimamente relacionado con el primero.

Para dicha comparación, utilizaremos diversas variables en las comparativas como los ingresos per cápita, los tipos de gravamen, cuotas medias, el número de transacciones inmobiliarias, etc.

La fuente de esos datos es la información contenida en el Observatorio Tributario Andaluz (OTA)⁹ y en las bases de datos del Ministerio de Hacienda que éste publica en su web¹⁰.

⁹ El Comité de Expertos Profesionales para asuntos tributarios municipales (órgano creado por el Ayuntamiento de Málaga y formado por representantes de los colectivos profesionales, económicos, académicos y de la administración tributaria) recomendó en 2014 “la creación de una unidad que se encargue del estudio estadístico, a nivel andaluz, que recopile y aglutine las principales magnitudes, datos e información de interés relacionados con la financiación local y los tributos locales desde un punto de vista objetivo y analítico, así como cualquier otra investigación de las sugeridas y tratadas en las ponencias del Comité de Expertos Profesionales, acordando con otras instituciones oficiales, universidades, colegios profesionales y entidades similares, la colaboración que fuese necesaria en aras a una mayor participación en nuestra gestión, como ya venimos haciendo desde hace más de 10 años y al objetivo de conseguir el mayor nivel de excelencia en la calidad de las investigaciones producidas”. La información sobre fiscalidad comparada contenida en este capítulo ha sido obtenida del Observatorio Tributario Andaluz, en el que se ha materializado la recomendación descrita, cuya dirección web es: http://gestrisam.malaga.eu/portal/seccion_0018

3.1.1. Los impuestos y su importancia en los ingresos del Ayuntamiento de Málaga

El peso o importancia que representa la plusvalía y el resto de los impuestos municipales respecto al total de ingresos del Ayuntamiento de Málaga podemos observarlo en el siguiente cuadro para el año 2017 (último dato disponible en el momento de la emisión del presente informe):

	MÁLAGA (millones de €)	
IBI	139,30	22,15%
IVTM	27,14	4,32%
IIVTNU	55,09	8,76%
IAE	18,56	2,95%
ICIO	6,99	1,11%
TOTAL INGRESOS	628,84	

Fuente: Ministerio de Hacienda (liquidación de presupuestos municipales 2017)

Este mismo comparativo lo vamos a ampliar al conjunto de las 6 grandes ciudades españolas. Llevar la comparación al global de los 8.125 municipios españoles nos haría perder homogeneidad y representatividad puesto que la gran mayoría de municipios españoles tiene una dimensión muy reducida (6.825 municipios tienen menos de 5.000 habitantes, es decir, el 84% del total de municipios).

	TOTAL 6 GRANDES CIUDADES ESPAÑOLAS (millones de €)	
IBI	2.864,44	26,02%
IVTM	345,36	3,14%
IIVTNU	1.082,58	9,83%
IAE	339,30	3,08%
ICIO	144,55	1,31%
TOTAL INGRESOS	11.007,47	

Fuente: Ministerio de Hacienda (liquidación de presupuestos municipales 2017)

Podemos apreciar que Málaga está en un nivel ligeramente inferior a la media de las grandes ciudades españolas en cuanto al peso de la plusvalía sobre el total de sus ingresos: en Málaga este impuesto representa el 8,76% y en la media de las 6 grandes capitales españolas los ingresos por plusvalía representan el 9,83%.

¹⁰ Base de datos Access con información presupuestaria al máximo nivel de desglose por entidad local. Datos consolidados. Datos individualizados correspondientes a la administración general y a sus organismos dependientes.

Señalar por último que los ingresos por plusvalía en Málaga representan el 16,4% de los ingresos tributarios, considerando a éstos como la suma de los capítulos 1, 2 y 3 del presupuesto de ingresos de la ciudad (impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y otros ingresos)¹¹. En la suma de las 6 grandes ciudades españolas el porcentaje es muy similar, el 16,1%.

	MÁLAGA (millones de €)		TOTAL 6 GRANDES CIUDADES ESPAÑOLAS (millones de €)	
IIVTNU	55,09	16,4%	1.082,58	16,1%
Ingresos tributarios (cap. 1, 2 y 3)	335,3	-	6.724,78	-

Fuente: Ministerio de Hacienda (liquidación de presupuestos municipales 2017)

Por otro lado, el importe de la plusvalía en el periodo considerado (2017) representa el 9,1% del total de gastos del Ayuntamiento de Málaga y el 11,0% en el caso de la suma de las 6 grandes ciudades españolas.

	MÁLAGA (millones de €)		TOTAL 6 GRANDES CIUDADES ESPAÑOLAS (millones de €)	
IIVTNU	55,09	9,1%	1.082,58	11,0%
Total gastos	608,57	-	9.872,96	-

Fuente: Ministerio de Hacienda (liquidación de presupuestos municipales 2017)

3.1.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

En algunas comparativas que se realizan sobre presión fiscal en el IBI que se establece a las viviendas es frecuente la confusión de computar la totalidad de los ingresos de este impuesto. Lo correcto es diferenciar claramente los ingresos provenientes de sus tres modalidades en función de si son bienes inmuebles de naturaleza urbana, bienes de naturaleza rústica y bienes de características especiales.

Por tanto, las comparativas que se presentan a continuación, tanto de ingresos per cápita como de tipos de gravamen se van a circunscribir exclusivamente al IBI urbano y en algún caso al IBI urbano de uso residencial (viviendas).

Tipo de gravamen del IBI de naturaleza urbana

Además de los beneficios fiscales potestativos que cada Ayuntamiento decida aprobar en sus Ordenanzas Fiscales, la corresponsabilidad fiscal municipal en este tributo se refiere casi

¹¹ En la suma de los ingresos de los capítulos 1, 2 y 3 se han incluido los procedentes de la participación de los municipios en los ingresos del estado. Concretamente los correspondientes al IRPF, IVA e Impuestos especiales para el caso de los municipios en régimen de cesión. Todas las grandes ciudades y capitales de provincia participan de dicho modelo de cesión.

exclusivamente a la fijación del tipo de gravamen que, aplicado a la Base Liquidable del Impuesto (determinada por la Dirección General del Catastro) determina la cuota íntegra del mismo.

El tipo de gravamen para el año 2018 en las ciudades comparadas es el siguiente:

	Tipo de gravamen IBI urbano (%)
Barcelona	0,75
Valencia	0,745
Sevilla	0,7114
Madrid	0,51
Zaragoza	0,4533
Málaga	0,451

Fuente: Ministerio de Hacienda (imposición local 2018)

Ingresos por IBI de naturaleza urbana

De la liquidación del presupuesto de ingresos correspondiente al año 2017 (último dato disponible a la fecha en las bases de datos del Ministerio), obtenemos el importe de los ingresos por el tributo en cada municipio, es decir, los derechos liquidados por el IBI de naturaleza urbana. El ratio “ingreso por habitante” en este impuesto, que es una variable que facilita la comparación, se muestra a continuación:

	Población 2017	Importe IBI urbano (euros)	IBI urbano/ habitante (euros)
Madrid	3.182.981	1.405.929.967,89	441,70
Barcelona	1.620.809	651.761.672,53	402,12
Valencia	787.808	232.208.655,07	294,75
Sevilla	689.434	199.997.946,10	290,09
Zaragoza	664.938	161.316.153,51	242,60
Málaga	569.002	123.299.635,66	216,69

Fuente: Ministerio de Hacienda (liquidación de presupuestos municipales 2017)

Cuota media IBI residencial + Tasa de basura domestica

Otra de las cuestiones que puede ser considerada en el análisis de la tributación municipal que realizamos en este capítulo es la comparativa recogida en el Observatorio Tributario Andaluz (OTA) de la tributación total por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles más la tasa por recogida de basura doméstica en las ciudades comparadas, de forma que, de alguna manera, se pueda evidenciar la tributación de las viviendas, principal modalidad de bienes gravados por el impuesto en su modalidad urbana.

Con la cuota media del IBI de naturaleza urbana (seleccionando exclusivamente los recibos correspondientes a bienes de uso residencial) y la estimación de la cuota de basura doméstica (en las ciudades que la aplican) se obtiene el siguiente cuadro para el año 2016 (ejercicio al que está referido el último estudio realizado):

	CUOTA MEDIA IBI RESIDENCIAL (euros)	ESTIMACIÓN TASA BASURA DOMÉSTICA (euros)	CUOTA MEDIA IBI RESIDENCIAL + TASA BASURA DOMÉSTICA (euros)
Barcelona	675,44	118,43*	793,87
Valencia	336,06	126,00*	462,06
Madrid	435,22	0,00	435,22
Sevilla	310,04	55,05	365,09
Zaragoza	317,17	36,40	353,57
Málaga	322,29	0,00	322,29

* En Valencia y Barcelona se exige una tasa de tratamiento de residuos urbanos gestionada por una entidad metropolitana.

Fuente: Observatorio Tributario Andaluz (OTA)

3.1.3 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalía)

Tipo de gravamen en Plusvalía

Aunque en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana, la discrecional municipal para fijar los elementos determinantes de la cuota tributaria es mayor que en el IBI, el tipo de gravamen en Plusvalía es uno de los más relevantes de dichos elementos en la cuantificación de la cuota del impuesto.

El tipo de gravamen para el año 2018 en estas ciudades es el siguiente:

	Tipo de gravamen
Barcelona	30,00 %
Zaragoza	30,00 %
Valencia	29,70 %
Madrid	29,00 %
Málaga	29,00 %
Sevilla	26,80 %

Fuente: Ministerio de Hacienda (imposición local 2018)

Ingresos por Plusvalía

De la liquidación del presupuesto de ingresos correspondiente al año 2017 (último dato disponible a la fecha), obtenemos el importe de los derechos liquidados por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía). El ratio de “ingreso por habitante”, que es también en este impuesto una buena forma de comparar la fiscalidad, se muestra a continuación:

	Población 2017	Importe (euros)	IIVTNU / habitante (euros)
Madrid	3.182.981	688.883.406,91	216,43
Barcelona	1.620.809	197.176.453,50	121,65
Zaragoza	664.938	67.623.147,03	101,70
Málaga	569.002	55.091.222,46	96,82
Sevilla	689.434	34.905.274,71	50,63
Valencia	787.808	38.902.531,90	49,38

Fuente: Ministerio de Hacienda (liquidación de presupuestos municipales 2017)

Número de transacciones inmobiliarias.

Con los datos del Ministerio de Fomento, se pone de manifiesto la significativa dinámica del mercado inmobiliario en la ciudad de Málaga, medida por el número de transacciones inmobiliarias realizadas (compraventas), lo que puede explicar gran parte del aumento de los derechos liquidados por el impuesto en nuestro municipio en los últimos ejercicios.

	2013	2014	2015	2016	2017	2017 / 2013
Málaga	3.147	3.932	4.776	5.505	7.041	124%
Valencia	4.922	6.459	7.415	9.073	10.989	123%
Zaragoza	3.408	4.947	5.617	5.972	7.320	115%
Madrid	22.657	30.206	33.286	37.387	44.180	95%
Barcelona	9.471	12.782	13.521	16.636	16.917	79%
Sevilla	4.715	5.288	5.888	6.776	7.735	64%

Fuente: Ministerio de Fomento

3.2. Beneficios fiscales

Para complementar la breve aproximación al sistema fiscal municipal realizada en este punto, puede resultar conveniente analizar la importancia cuantitativa de los beneficios fiscales en los sistemas tributarios y su impacto en la pluralidad de figuras tributarias a que éstos se refieren.

Continuando con la aplicación de la visión holística a la que nos hemos referido, parecería conveniente evitar analizar un beneficio fiscal en concreto y aislarlo del resto, enriqueciendo el estudio considerando el conjunto de medidas que aplica el ayuntamiento.

Se entiende comúnmente por *beneficio fiscal* la expresión cifrada de la disminución de ingresos tributarios producidos a lo largo del año, como consecuencia de la aplicación de medidas e incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y social.

Dichos beneficios se pueden concretar en exenciones, reducciones de las bases imponibles o liquidables, tarifas específicas o tipos impositivos reducidos, bonificaciones en las cuotas íntegras o líquidas de los diversos tributos y deducciones.

El artículo 9 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), establece que no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales. En el mismo artículo se dispone que también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la ley.

El Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga elabora anualmente una Memoria de los beneficios fiscales aplicados a los tributos municipales que gestiona, teniendo en consideración todas las exenciones y bonificaciones que les afectan en virtud de las disposiciones legales aplicables y de las Ordenanzas Fiscales del Ayuntamiento de Málaga.

A este respecto, señalar que tanto las exenciones como las bonificaciones pueden ser de carácter obligatorio o potestativo; las obligatorias están expresamente reconocidas en el TRLRHL como de imperativa aplicación por los municipios, mientras que las potestativas son aquella para las que dicha norma permite a los ayuntamientos su concesión de forma facultativa, para que las incorporen y apliquen a través de sus ordenanzas y reglamentos, según los criterios discrecionales establecidos.

Destacar en ese sentido que el Ayuntamiento de Málaga, además de aplicar los beneficios fiscales regulados en las propias ordenanzas fiscales, utiliza otro instrumento normativo para ampliar el catálogo de subvenciones, ayudas y beneficios fiscales. Nos referimos al *Reglamento de Ayudas para el pago del IBI a personas del municipio de Málaga en especiales situaciones de necesidad*.

Estas ayudas tienen como colectivos beneficiarios a:

- Pensionistas.
- Personas desempleadas
- Menores de 30 años.
- Titulares de pensión de gran invalidez o dependencia reconocida.
- Solicitantes con discapacidad o con familiar, con grado de parentesco en línea directa de hasta segundo grado, discapacitado/a a su cargo.
- Solicitantes en situación de separación o divorcio con hijos/as menores a su cargo.
- Solicitantes en situación de viudedad con hijos/as menores a su cargo.
- Padres o madres solteros/as con hijos/as menores a su cargo.
- Solicitantes con hijos/as menores de un año.

- Víctimas de violencia de género.

Además, y por su relevancia para el alcance de este informe, debe indicarse que en el año 2016, se incorporó a dicho reglamento una ayuda extraordinaria de la que se beneficiaron con el 50% de la cuota del IBI las viviendas sujetas al pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía) durante los años 2013 o 2014 como consecuencia de la transmisión de la propiedad por causa de muerte.

Analizando los datos de la citada Memoria de Beneficios Fiscales, se puede destacar que el importe total de bonificaciones y exenciones fiscales practicadas en 2017 ascendió a 19,73 millones de euros. Este importe supone un incremento sobre el ejercicio anterior del 1,15%, siendo del 3,04% el aumento en el número de valores.

En el ejercicio 2017 dos tercios de los beneficios fiscales concedidos por exenciones y bonificaciones se producen en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (modalidad urbana), de los que el 95,8% tienen naturaleza obligatoria. A estos, les siguen en importancia los correspondientes al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y los que se aplican a la Plusvalía, de los que el 64% son potestativos.

En las tablas adjuntas aparecen relacionadas dichas exenciones y bonificaciones para 2017.

Bonificaciones y exenciones 2017

	BONIFICACIONES		EXENCIONES		TOTAL	
	Cuota	Número	Cuota	Número	Cuota	Número
Ayudas IBI	861.765,13	6.804	0,00	0	861.765,13	6.804
IBI Urbano	578.368,80	4.078	11.802.941,14	5.845	12.381.309,94	9.923
IBI Bices	0,00	0	128.728,11	4	128.728,11	4
IBI rústico	1.213,23	11	112.665,93	1.582	113.879,16	1.593
IVTM	373.152,59	5.628	2.431.524,10	23.181	2.804.676,69	28.809
Plusvalía	1.671.875,88	1.781	929.270,62	79	2.601.146,50	1.860
IAE	512.876,79	270	288.677,30	73.260	801.554,09	73.530
ICIO	0,00	0	0,00	0	0,00	0
T. Entrada vehículos	0,00	0	41.722,08	169	41.722,08	169
TOTAL	3.999.252,42	18.572	15.735.529,28	104.120	19.734.781,70	122.692

Fuente: Gestrisam.

http://gestrisam.malaga.eu/export/sites/default/economia/gestrisam/portal/menu/seccion_0010/documentos/Beneficio_sfiscalesx270418x2017.pdf

Bonificaciones y exenciones 2017 (sólo potestativas)

	BONIFICACIONES		EXENCIONES		TOTAL	
	Cuota	Número	Cuota	Número	Cuota	Número
Ayudas IBI	861.765,13	6.804	0,00	0	861.765,13	6.804
IBI Urbano	510.994,99	3.908	13.125,45	3.077	524.120,44	6.985
IBI Bices	0,00	0	0,00	0	0,00	0
IBI rústico	1.213,23	11	2.431,22	1.571	3.644,45	1.582
IVTM	373.152,59	5.628	0,00	0	373.152,59	5.628
Plusvalía	1.671.875,88	1.781	0,00	0	1.671.875,88	1.781
IAE	75.075,22	163	0,00	0	75.075,22	163
ICIO	0,00	0	0,00	0	0,00	0
T. Entrada vehículos	0,00	0	0,00	0	0,00	0
TOTAL	3.494.077,04	18.295	15.556,67	4.648	3.509.633,71	22.943

Fuente: Gestrisam.

http://gestrisam.malaga.eu/export/sites/default/economia/gestrisam/portal/menu/seccion_0010/documentos/Beneficio_sfiscalesx270418x2017.pdf

Las cuotas bonificadas en el IBI urbano, IVTM y Plusvalía representan el 98% de las cuotas bonificadas potestativamente en 2017. Del total de éstas, el 48% corresponden al último de los impuestos mencionados.

Si se realiza un análisis más detallado de las cifras anteriores, se puede observar que, entre las Ayudas al IBI, destacan por su peso las que benefician a “Pensionistas” que alcanzan el 70% del importe total de las mismas. Le siguen en importancia las ayudas a desempleados y las correspondientes a sujetos pasivos del IIVTNU (plusvalía). El número de familias beneficiadas por estas ayudas en 2017 es de 6.804 con un importe de 0,86 millones de euros. De éstas, 4.867 beneficiados son pensionistas, 1.114 desempleados y 394 beneficiados en la plusvalía. Estas ayudas, en su totalidad, son de aplicación potestativa.

Continuando con el análisis, los beneficios fiscales aplicados al IBI de naturaleza urbana constituyen el 63% del total bonificaciones y exenciones, con un importe de 12,4 millones de euros, siendo la figura tributaria que mayores beneficios fiscales concede. Las bonificaciones a familias numerosas suponen el 65% del total de las bonificaciones en este tributo, afectando a 3.050 familias y las bonificaciones por VPO (prórroga de la bonificación inicial) suponen un 23% de dicho total. Recordamos que ambas bonificaciones son potestativas.

En cuanto a los beneficios fiscales al IBI en su modalidad rústica, suponen el 1% del total exenciones y bonificaciones practicadas en 2017. El total cuota por estos beneficios se ha incrementado en un 7% respecto a 2016.

El importe de las bonificaciones y exenciones al IAE representan 0,8 millones de euros, el 4% del total de beneficios fiscales. Este importe se ha incrementado un 12% respecto a 2016. La principal partida en estas bonificaciones son las concedidas a Cooperativas. Señalar también (aunque no tiene reflejo en los cuadros y cifras anteriores), la exención que se practica a las personas jurídicas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros, exención que supone 16,3 millones de euros.

Las bonificaciones y exenciones aplicadas en el IVTM alcanzan, en importe de cuota, el 14% del total (en valores el 23%). La mayor cuantía dentro de este bloque (el 76%) se dedica a “personas con discapacidad sin vehículo adaptado”, teniendo también importancia lo bonificado a los “vehículos históricos o de más de 25 años de antigüedad”.

Por último, en lo referente a los beneficios fiscales por bonificaciones y exenciones en Plusvalía, estos representan el 13% del total beneficios aplicados, lo que supone un importe de 2,6 millones de euros. En este apartado señalar la importancia de las “Bonificaciones mortis causa”, de carácter potestativo, que con el 83% del total beneficios fiscales de este impuesto, 1,67 millones de euros, crecen un 5% respecto a 2016¹².

PLUSVALÍA	Bonificación		Exención		Total Cuota	Total Valores
	Cuota	Número	Cuota	Número		
Administraciones públicas	-	-	6.952,48	5	6.952,48	5
Concesiones administrativas	-	-	-	-	-	-
Entidades benéficas o benéfico-docentes	-	-	-	-	-	-
Fundaciones y otros	-	-	784.691,20	28	784.691,20	28
Mutualidades de previsión social	-	-	-	-	-	-
Conjunto Histórico Artístico-Bienes culturales	-	-	-	-	-	-
Bonificación mortis - causa	1.671.875,88	1.781	-	-	1.671.875,88	1.781
Daciones en pago	-	-	137.626,94	46	137.626,94	46
	1.671.875,88	1.781	929.270,62	79	2.601.146,50	1.860

Fuente: Gestrisam.

http://gestrisam.malaga.eu/export/sites/default/economia/gestrisam/portal/menu/seccion_0010/documentos/Beneficio_sfiscalesx270418x2017.pdf

Por último, merece una mención especial la consolidación de programa “Gestrisam Solidaria”, a través del cual se ayuda a ciudadanos económicamente desfavorecidos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con especial énfasis en dar respuesta a situaciones de vulnerabilidad. Este programa se creó en 2016 y tiene como objetivo dar respuesta personalizada a las situaciones de dificultad transitoria para el pago de los tributos que puedan experimentar determinados ciudadanos. Para ello se modificó la Ordenanza Fiscal General de Gestión, Inspección y Recaudación de Ingresos de Derecho Público (OGIR, en adelante) creando la figura de insolvencia provisional. Además, se pone a disposición de la ciudadanía la posibilidad de cumplir con las obligaciones tributarias a través de planes personalizados de fraccionamiento y aplazamiento de deudas.¹³

¹² Podemos adelantar que con datos de solo los tres primeros trimestres de 2018, la bonificación por mortis causa en plusvalía se sitúa en los 1,56 millones de euros (Fuente: Gestrisam).

¹³ Art. 25 de la OGIR del Ayuntamiento de Málaga:

El Defensor del Pueblo Andaluz, en aplicación de sus competencias de supervisión de las Administraciones Locales, ha considerado como una buena práctica la medida adoptada por el O.A. de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga la incorporación a la Ordenanza General de Gestión, Inspección y Recaudación de Ingresos de Derecho Público del Ayuntamiento de Málaga del denominado *Procedimiento de Declaración de Insolvencia Provisional y Fallido*. Este reconocimiento se ha traducido, además, en la recomendación por parte de la FEMP a todos los ayuntamientos de más de 20.000 habitantes a que adopten medidas similares. El fin es resolver las situaciones descritas, coordinando con los diferentes departamentos y negociados de Recaudación la valoración de insolvencia provisional, cobro fallido y/o pago de la deuda con fraccionamiento y/o aplazamiento.

“6. En el caso de que, a través de la información obtenida como consecuencia de las actuaciones recaudatorias realizadas durante el procedimiento de apremio respecto del obligado, se constatare la inexistencia de bienes y créditos embargables o que el único bien realizable fuese la vivienda habitual del mismo, se procederá a iniciar expediente de insolvencia provisional en el que se distinguirá: a) En el caso de inexistencia de bienes embargables y, en particular, de sueldos salarios o pensiones cuyo importe sobrepase el salario mínimo interprofesional, el procedimiento culminará con la declaración de fallido del obligado. b) Si el único bien realizable fuese la vivienda habitual, acreditada tal circunstancia, y en atención al principio de proporcionalidad establecido en los artículos 3 y 169 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento de apremio se limitará al embargo de dicha vivienda sin proceder a realizar actuaciones tendentes a su enajenación. Se actuará de igual forma con la deuda que, en lo sucesivo, devengue el obligado y que se vea incurra en el procedimiento de apremio. En caso de solvencia sobrevenida, transmisión del bien, ejecución de acreedores preferentes u otras similares, se continuará el procedimiento de apremio. c) Sobre medidas de aseguramiento y otros aspectos del procedimiento se estará a lo dispuesto en el Artículo 135 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

7. Todo aquel deudor que considere que se encuentra en una situación de insolvencia provisional, podrá comunicar su situación patrimonial al Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento, a los efectos previstos en este artículo”.

4. LA BONIFICACIÓN POR CAUSA DE MUERTE EN EL IIVTNU

4.1. Legislación y doctrina

La bonificación en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana aplicable a las transmisiones mortis causa, está regulada actualmente en el 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 (TRLRHL).

En el artículo 108 apartado 4 se establece que “Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes”.

Vemos, por tanto, que el artículo 108.4 del TRLRHL se limita a facultar a los ayuntamientos para que mediante ordenanza fiscal establezcan dicha bonificación, con un porcentaje máximo y con el único requisito legal de que sean transmisiones a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. El mismo texto refundido en su artículo 108.6 nos remite a las respectivas ordenanzas fiscales para concretar los aspectos sustantivos y formales de este beneficio.

Irene Rovira Ferrer¹⁴ en su artículo “La potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición mortis causa de derechos sobre la vivienda habitual del causante”, señala que *“esta bonificación potestativa, en los mismos términos que hoy se encuentran vigentes, fue incorporada dentro del IIVTNU en su anterior regulación (como art. 109.4 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales), concretamente por parte de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Y aunque la Exposición de motivos de esta última no hizo ninguna referencia expresa a la misma (señalando únicamente que el reconocimiento de bonificaciones es, sin duda, uno de los aspectos donde se concreta de forma más contundente el decidido impulso que la Ley da al principio de autonomía municipal), su introducción vino a responder a las propuestas que el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las haciendas locales, de 3 de julio de 2002, había señalado al respecto”*.

Por tanto, los ayuntamientos, en aras de su autonomía local, -como señala la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V5118/16, de 28 de noviembre, que expondremos en detalle en el siguiente epígrafe- tienen la facultad de establecer o no dicha bonificación, así como el porcentaje aplicable, que puede ser único o diferente en función de distintos elementos (por ejemplo: distintos tramos de valor catastral, el tipo de inmueble, si constituye o no la vivienda habitual o local de la actividad económica, etc.), con el límite máximo legal del 95 por ciento de la cuota íntegra. Asimismo, les corresponde la regulación de los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación. De este modo, pueden condicionar la aplicación de la misma al cumplimiento de distintos requisitos, como puede ser que el inmueble haya constituido la vivienda habitual del causante, que el inmueble permanezca en el patrimonio del beneficiario durante un determinado período de tiempo, etc.

¹⁴ Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Oberta de Catalunya.

La amplia autonomía regulatoria que la Ley otorga a los ayuntamientos puede dar una idea de la multiplicidad de casuísticas que pueden encontrarse en la fijación de los supuestos de hecho con los que los municipios pueden regular la bonificación que nos ocupa. Dentro de los posibles o más habituales requisitos o elementos determinantes del derecho a la bonificación que pueden establecerse en las ordenanzas, destacamos los siguientes, varios de los cuales han sido comentados por la autora del artículo antes citado:

- Disminución de las personas con derecho a bonificación.
En los casos en los que en la ordenanza se reduzcan los sujetos con derecho a la bonificación, Rovira Ferrer (2018) indica que *“siempre que las reducciones no puedan considerarse discriminatorias ni contrarias al deber general de contribuir de forma injustificada, resultarán procedentes con base en la autonomía local de los municipios, ya que, dentro de la regulación de los aspectos sustantivos y formales de la bonificación que les corresponde, pueden condicionarla respetando el marco que establece el TRLRHL”*.
- Aumento de las personas con derecho a bonificación.
A este respecto la mencionada autora señala que *“resulta de suma relevancia la necesidad de reformular el art. 108.4 del TRLRHL incluyendo a los miembros de las parejas de hecho, tanto porque así lo exige el propio respeto a la Constitución Española como para impedir que se produzcan más conflictos de competencia a la hora de desarrollar la normativa de los tributos de carácter local”*. De igual modo, se podría *“incluir también como potenciales beneficiarios de la bonificación aquellas personas que, por encontrarse en las mismas condiciones que los sujetos expresamente previstos, también deberían entenderse incluidas, como pueden ser las personas que hubieran realizado o sido objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo, los tutores legales judicialmente declarados de los causantes que hubieran sido incapacitados, con independencia de su parentesco, e incluso los miembros de relaciones convivenciales de ayuda mutua”*.
- Convivencia con el causante.
La bonificación puede condicionarse a la convivencia previa con el fallecido si su establecimiento se motiva de forma suficiente y también resulta adecuada la exigencia de que dicha convivencia se hubiera producido durante un determinado período de tiempo, evitando cambios de residencia fraudulentos para conseguir una menor tributación.
Con estos condicionantes se quiere beneficiar por ejemplo a los familiares que hubieran convivido en la vivienda transmitida por razones de dependencia y vulnerabilidad. No obstante, señala Rovira Ferrer (2018) que, *“no deberían quedar fuera los familiares que, como los hijos (o el propio cónyuge), residieran o hubieran residido durante un determinado plazo fuera del inmueble con carácter temporal y por razones justificadas (como pueden ser de estudios, de empleo o incluso de salud) e incluso los hijos que, por razones de separación o divorcio, residieran con el otro progenitor”*.
También habría que tener en cuenta los supuestos en que los causantes se trasladen a residir a centros geriátricos o similares¹⁵.
- Vivienda habitual del causante

¹⁵ El Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Excmo. Ayuntamiento de Málaga ha establecido estas excepciones en la consideración de la convivencia mediante una resolución de orden interna a la que posteriormente se hará referencia.

Para la determinación de los bienes inmuebles a los que, por su transmisión lucrativa, sería de aplicación la bonificación, habría que tener en cuenta los argumentos que acabamos de citar (cambios de residencia de carácter temporal por motivos justificados). Por otro lado, habría que admitir cualquier medio de prueba válido en derecho y no solo el empadronamiento.

- Porcentaje de la bonificación.
Como señala el TRLRHL, las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra del impuesto. Por tanto, los ayuntamientos pueden fijar el porcentaje que estimen oportuno y además pueden establecer uno o varios porcentajes en la bonificación condicionando su aplicación a determinados criterios: tramos de valor catastral, tipo de inmueble, vivienda habitual, etc. (Consulta vinculante de la DGT V5118/16, de 28 de noviembre, que exponemos en detalle en el siguiente epígrafe).
- Mantenimiento del bien transmitido como vivienda habitual del adquirente.
Es un requisito que no se puede constatar en el momento de aplicar la bonificación. Se cumplirá o no en el futuro, por lo que de no cumplirse el adquirente deberá comunicarlo al ayuntamiento y abonar la parte de la cuota dejada de ingresar más los intereses de demora. Rovira Ferrer (2018) se inclina a evitar la utilización de esta condición *“tanto por las cuestionables consecuencias que puede conllevar como para simplificar la gestión del Impuesto”*.
Como se podrá apreciar en los apartados siguientes algunos ayuntamientos en sus respectivas ordenanzas fiscales establecen determinados condicionantes ligados al mantenimiento de la propiedad adquirida por causa de muerte, como elemento determinante para el disfrute de este beneficio.
- Carácter rogado de la bonificación.
Aunque las ordenanzas de los municipios consultados reservan el reconocimiento de la bonificación a los supuestos de solicitud expresa del contribuyente, mediante su incorporación a la declaración o autoliquidación y siempre dentro de los plazos previstos para la presentación de las mismas, nada obsta para que, dentro del amplio espacio que reserva el artículo 108.6 del TRLRHL a la concreción por los ayuntamientos de los aspectos sustantivos y formales del beneficio, se permita también solicitar la bonificación transcurridos aquellos plazos. Ello podría resultar de aplicación, tanto en la declaración-autoliquidación extemporánea del tributo, como en el seno de los procedimientos de comprobación limitada o incluso de inspección.
A este respecto, conviene recordar que el artículo 137.1 del Real Decreto 1065/2007¹⁶, dispone: *“El reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión.”*
Y de otro lado, la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece en su artículo 39.3: *“Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, así como cuando produzcan efectos favorables al interesado, siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas.”*

¹⁶ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Podemos justificar además este cambio de criterio sobre todo por el hecho de que, tal como se configura la bonificación, cuyos elementos determinantes son tanto la situación personal del contribuyente como su capacidad económica, a la hora de determinar la cuota tributaria no debe pesar el hecho de la extemporánea regularización del tributo, pues en realidad esta extemporaneidad debe tener consecuencias para el contribuyente solo a la hora de aplicar el régimen de recargos y sanciones.

4.2. Jurisprudencia y Resoluciones de la Dirección General de Tributos

Parece muy claro lo que la Ley establece y la autonomía que brinda a los ayuntamientos para establecer los requisitos que estimen convenientes en la regulación de la bonificación.

No obstante lo anterior, repasemos algunas sentencias y jurisprudencia al respecto, seleccionadas a modo de ejemplo de la diversidad de posicionamientos en torno a la misma, quizás debido a la anteriormente comentada variedad en su regulación, lo que da lugar a múltiples situaciones de hecho susceptibles de controversia.

Como señala Juan Martín Ruiz¹⁷ en su tesis “Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, la STS de 29-5-2008 (RJ 2008\5442) declaró una aplicación razonada de la bonificación en la Ordenanza Fiscal que regulaba el Impuesto en el municipio de Barcelona para el año 2001, recurrida por establecer condiciones para disfrutar de la bonificación en el supuesto de transmisión de la vivienda habitual:

“La Ordenanza Municipal de Barcelona, al regular las condiciones de la bonificación con arreglo a la Ley, no viene sino a ejercer y desarrollar una potestad que deriva de la LHL, que reconoce una amplia autonomía municipal, constitucionalmente reconocida (arts. 137 y 140 de la Constitución), de manera tal que la Ordenanza fiscal puede conceder la bonificación o no concederla y puede regular las condiciones de esa bonificación en el marco que establece la Ley. A la vista de las consideraciones expuestas, el Ayuntamiento de Barcelona puede exigir determinadas condiciones para conceder la bonificación y, en concreto, que la vivienda transmitida tenga la condición de vivienda habitual, otorgando la máxima bonificación (95 por 100) para viviendas de valor catastral (valor del suelo) inferior a 1.500.000 ptas. y el 20 por 100 para valores catastrales superiores a éste, lo cual responde a evidentes razones sociales porque lo que se pretende es limitar la bonificación a la transmisión hereditaria de la vivienda habitual, evitando que la misma se generalice para supuestos de transmisiones patrimoniales inmobiliarias distintas a la vivienda habitual y, además, otorgar el máximo de la bonificación (95 por 100) a las transmisiones más humildes, limitando la misma al 20 por 100 para las transmisiones con mayor valor”.

Siguiendo con Martín Ruiz (2016), los TSJ han reaccionado de diferente manera en función de la cuantía y calado de las exigencias para el reconocimiento de la bonificación. De un lado, por ejemplo, la STSJ Galicia de 12-4-2002 (JT 2002\1505) anulaba la Ordenanza Fiscal reguladora del impuesto del Ayuntamiento de Santiago de Compostela que había establecido múltiples requisitos para acceder a la bonificación, porque entendía que a un ente local no se le permite que restrinja tanto en un ámbito subjetivo como objetivo un tributo, pues en este caso la

¹⁷ Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

restricción percutiría en elementos esenciales y básicos de su régimen, respecto del cual solo por ley estatal pueden acordarse tales restricciones.

Sin embargo, la STSJ de Castilla y León de 30-9-2008 (JT 2009\188) muestra su conformidad con la regulación de esta bonificación en las Ordenanzas Fiscales del Ayuntamiento de Zamora:

“El art. 14 de la Ordenanza reguladora del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOP nº 157, de 31.12.2001) dispone “Se establece una bonificación del 95% en la cuota del impuesto que resulte de la transmisión de terrenos o de la transmisión o constitución de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos bienes, realizada a título lucrativo por causa de muerte a favor de los respectivos cónyuges, así como de los descendientes y adoptados menores de edad”. Por su parte, el art. 108.4 del TRLRHL '04 establece que “4. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes. (...) la cuestión de ilegalidad planteada se circunscribe a verificar si la restricción subjetiva hecha por el ayuntamiento de Zamora de la bonificación en la cuota del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), excluyendo de la misma a los descendientes y adoptados mayores de edad, y a los ascendientes y adoptantes (añade esta Sala en aplicación del artículo 33.3 de la LJCA, sin que sea necesario oír a las partes al no haberse personado ex. artículo 50.3 LJCA), ha sobrepasado los límites del principio de reserva de ley tributaria toda vez que, parece sostener el juzgado que la obligación municipal es asumir la bonificación legalmente establecida sin capacidad para modificarla. Sin embargo, el parecer de este Tribunal es otro. El punto de partida pasa por recordar que la bonificación pergeñada en el art.108.4 del TRLHRL es potestativa, o lo que es lo mismo de ejercicio discrecional en el ámbito de su potestad tributaria derivada. No en vano utiliza el verbo en tiempo condicional “4. Las ordenanzas fiscales podrán regular...”. Así las cosas, el último punto de análisis pasa por verificar si la modificación, disminución o restricción cuantitativa o cualitativa de esa potestativa bonificación es acorde al principio de reserva de ley, o lo que es lo mismo, si la autonomía tributaria de todo ente local implica que o se establece la bonificación por no se establece sin que pueda modificarse. Y respecto de esta cuestión, la posición de este Tribunal se resume en que resulta constitucional y legalmente válido que un ente local establezca la bonificación legalmente fijada en el art. 108 citado, ya sea asumiendo íntegramente el contenido del mismo o modificándolo, en el sentido de restringirlo.”

También, desde la propia Administración, se han validado ordenanzas que regulan esta bonificación, como, por ejemplo la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Municipal TEAM de 25-3-2014 (JUR 2014\118083), que daba su aprobación a la bonificación de la transmisión *mortis causa* de la vivienda habitual y las plazas de garaje adquiridas con ella, con un máximo de dos.

En cuanto al requisito de la convivencia del adquirente, requisito comúnmente utilizado por los ayuntamientos, presentamos la Sentencia 310/2017, de 6 de octubre de 2017 del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en la que se desestimaba el recurso de apelación formulado por Ayuntamiento de Santander. El Tribunal cuestiona la forma de acreditar dicho requisito para este caso en concreto:

“La denegación de la bonificación al hijo mayor de edad que ha vivido durante 26 años en la misma vivienda (desde el 8 de agosto de 1987 hasta el 24 de octubre de 2012) -lo que no se cuestiona- y que ha vuelto a convivir desde 28 de octubre de 2014 hasta el fallecimiento de su padre el 5 de abril de 2015 no responde a una finalidad objetiva y razonable que legitime el tratamiento diferenciado, ni las consecuencias derivadas resultan proporcionadas pues se produce un resultado gravoso en cuanto la inaplicación de la bonificación que conlleva el pago del impuesto en un noventa por ciento más que el cónyuge viudo. El hijo del causante sin duda ha podido demostrar la concurrencia del requisito de haber convivido con el causante los dos años anteriores al fallecimiento, a pesar de no hacerlo a través de la certificación del padrón municipal al no constituir una prueba iuris et de iure. La acreditación de la convivencia exigida a través de la certificación del padrón municipal de habitantes, por tanto, no es el único medio admisible en derecho, lo que pone de manifiesto otro exceso ordenancista que ha de ser corregido a esos efectos; ya se ha argumentado que el cambio de ese empadronamiento puede deberse a circunstancias variadas (laborales, sociales, económicas) que, muchas veces, no implican la desaparición de la convivencia, máxime cuando se trata el analizado de un hijo único del matrimonio que al fallecer uno de los cónyuges provoca la transmisión hereditaria gravada por el tributo. Es por ello, como conclusión, que lo que se está exigiendo para la bonificación es la convivencia y la forma de su acreditación, en principio mediante el certificado del padrón, admite todo tipo de prueba.”

Y ya, por último, nos detenemos en la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V5118-16 de 28 de noviembre de 2016, en la que se cuestionaba la aplicación de la bonificación dado que el causante tuvo que cambiar de vivienda habitual por motivos de salud y problemas de movilidad. El padre del consultante falleció el 30/11/15, dejando como bien principal un inmueble en un determinado municipio. Estuvo empadronado en dicho domicilio desde el 08/01/2009 hasta el 23/11/12, fecha en la que se trasladó a otro domicilio en atención a su estado de salud y movilidad (el anterior inmueble era un cuarto piso sin ascensor). El nuevo domicilio donde se empadronó no era de su titularidad, sino arrendado. Posteriormente, y tras la tramitación de la incapacidad judicial, fue trasladado a una residencia de mayores, donde falleció. El Ayuntamiento del municipio donde está situada la primera vivienda tiene establecida una bonificación del 95% en la cuota del IIVTNU, para fallecimientos posteriores a 01/07/14 y para inmuebles con valor catastral inferior o igual a 60.000 € y cuando los beneficiarios fueran descendientes del causante, requisitos que sí se cumplen. Otro requisito es que el inmueble haya sido la vivienda habitual del causante. No existe obligación de convivencia previa del beneficiario con el causante en el inmueble, ni tampoco la permanencia posterior en el patrimonio familiar.

La contestación fue la siguiente:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL, en su apartado 1, establece:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

En el caso de transmisión de la propiedad del terreno o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo (como es el caso de una herencia), es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, la persona que adquiere el terreno o a cuyo favor se constituye o transmite el derecho real, de acuerdo con el artículo 106.1.a) del TRLRHL.

El artículo 108 del TRLRHL, en su apartado 4, regula una bonificación potestativa sobre la cuota íntegra del impuesto, que pueden establecer los Ayuntamientos mediante ordenanza fiscal, en los siguientes términos:

“4. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.”.

El apartado 6 del mismo artículo 108 establece:

“6. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los apartados anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal.”.

El Ayuntamiento competente para la exacción y gestión del impuesto aprobó la correspondiente ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, cuyo artículo 18 regula las bonificaciones establecidas en los siguientes términos:

“Artículo 18

1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre los referidos bienes, a favor de los descendientes, ascendientes, por naturaleza o adopción, y del cónyuge, la cuota íntegra del impuesto se verá bonificada en función del valor catastral del suelo correspondiente a dichos bienes, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores:

- a) El 95 por ciento si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 60.000 euros.
- b) El 75 por ciento si el valor catastral del suelo es superior a 60.000 euros y no excede de 100.000 euros.
- c) El 50 por ciento si el valor catastral es superior a 100.000 euros y no excede de 138.000 euros.
- d) El 15 por ciento si el valor catastral del suelo es superior a 138.000 euros.

2. A los efectos del disfrute de la bonificación, se equipara al cónyuge a quien hubiere convivido con el causante con análoga relación de afectividad y acredite en tal sentido, en virtud del certificado expedido al efecto, su inscripción en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

3. En todo caso, para tener derecho a la bonificación, tratándose de locales afectos al ejercicio de la actividad de la empresa individual o familiar o negocio profesional de la persona fallecida, será preciso que el sucesor mantenga la adquisición y el ejercicio de la actividad económica durante los cinco años siguientes, salvo que falleciese dentro de ese plazo.

De no cumplirse el requisito de permanencia a que se refiere el párrafo anterior, el sujeto pasivo deberá satisfacer la parte del impuesto que hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada y los intereses de demora, en el plazo de un mes a partir de la transmisión del local o del cese de la actividad, presentando a dicho efecto la oportuna autoliquidación.

4. En aquellos casos en los que la vivienda habitual hubiera estado constituida por dos o más inmuebles objeto de una agrupación de hecho, la bonificación únicamente se aplicará respecto de aquel inmueble en el que conste empadronado el causante, con exclusión de todos los demás. No obstante, si el causante no figurara empadronado en ninguno de ellos, la aplicación del citado beneficio tendrá lugar respecto de aquel inmueble al que le corresponda la bonificación de mayor importe, y en caso de ser igual, sobre cualquiera de ellos, con exclusión de todos los demás.

5. A los efectos de la aplicación de la bonificación, en ningún caso tendrán la consideración de locales afectos a la actividad económica ejercida por el causante los bienes inmuebles de naturaleza urbana objeto de las actividades de alquiler y venta de dichos bienes.”

Lo único que hace el artículo 108.4 del TRLRHL es facultar a los Ayuntamientos para que mediante ordenanza fiscal establezcan una bonificación en la cuota íntegra del impuesto con un porcentaje máximo del 95 por ciento y con el único requisito legal de que se resulte de aplicación a las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

En el resto de requisitos, tanto sustantivos como formales, la ley se remite en el artículo 108.6 a lo dispuesto en la respectiva ordenanza fiscal.

Por tanto, los Ayuntamientos, en aras de su autonomía local, tienen la facultad de establecer o no dicha bonificación, así como el porcentaje aplicable, que puede ser único o diferente en función de distintos elementos (por ejemplo: distintos tramos de valor catastral, el tipo de inmueble, si constituye la vivienda habitual o local de la actividad económica, etc.), con el límite máximo legal del 95 por ciento de la cuota íntegra. Asimismo, les corresponde la regulación de los aspectos sustantivos y formales de esta bonificación. Así pueden condicionar la aplicación de la misma al cumplimiento de distintos requisitos, como puede ser que el inmueble haya constituido la vivienda habitual del causante, que el inmueble permanezca en el patrimonio del beneficiario durante un determinado período de tiempo, etc.

Por todo ello, este Centro Directivo no es competente para valorar si en el caso objeto de la consulta puede considerarse cumplido el requisito exigido por la ordenanza fiscal de que el inmueble transmitido hubiera constituido la vivienda habitual del causante.

Es el Ayuntamiento del municipio en el que está situado el inmueble el órgano competente para valorar y estimar si por las circunstancias alegadas en este caso puede entenderse cumplidos los requisitos tanto sustantivos como formales exigidos por la ordenanza fiscal y, por tanto, que pueda resultar de aplicación la bonificación solicitada.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

A la vista de todo lo anterior y como indica el miembro del Comité de Expertos para asuntos tributarios del Excmo. Ayuntamiento de Málaga D. Juan Manuel Ruiz Galdón¹⁸, *“la aplicación de la bonificación puede ser muy discrecional, entendiendo que pueden aplicarse diversos porcentajes según el grado de consanguinidad, la residencia habitual en el momento de la transmisión o fallecimiento, la convivencia, renta, residencia habitual después de la transmisión o fallecimiento con un marco temporal establecido en la ordenanza, etc.*

Del mismo modo, la Dirección General del Catastro Inmobiliario parece aconsejar que esta bonificación se circunscriba a las transmisiones de inmuebles definidos como “residenciales” ante lo que nos preguntamos si se podrían establecer bonificaciones diferentes por tipos de uso del inmueble. Y yendo más lejos aún, ¿sería posible establecer varios tipos diferenciados de gravamen según fuera inter vivos o mortis causa?, ¿sería posible que dentro de mortis causa se pudiera aplicar diferentes tipos de gravamen?”.

¹⁸ Economista y Profesor de la Universidad de Málaga. Ex Gerente del O.A. de Gestión Tributaria del Ayto. de Málaga.

5. LA REGULACIÓN DE LA BONIFICACIÓN MORTIS-CAUSA EN EL AYUNTAMIENTO DE MÁLAGA

5.1. Regulación actual (2018)

La Ordenanza Fiscal nº 5 Reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana¹⁹ en su artículo 6 regula la bonificación aplicable a las transmisiones mortis causa de la forma siguiente:

“En los supuestos de transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, de la vivienda habitual del causante, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, la cuota íntegra resultante gozará de una bonificación de conformidad con los siguientes criterios:

- Viviendas de valor catastral inferior a 100.000 €: 95%
- Viviendas con valor catastral comprendido entre 100.000 y 150.000 €: 80%
- Viviendas con valor catastral comprendido entre 150.000'01 y 200.000 €: 70%
- Viviendas con valor catastral comprendido entre 200.000'01 y 250.000 €: 50 %
- Viviendas con valor catastral superior a 250.000€: 25 %

En todo caso, para tener derecho a la bonificación, los adquirentes deberán demostrar una convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, lo cual se acreditará a través del padrón municipal de habitantes. En todos los supuestos deberán de mantener la adquisición durante los dos años siguientes, salvo que falleciesen dentro de ese plazo.

La bonificación será, en todo caso, del 95% de la cuota íntegra cuando el beneficiario empadronado en la vivienda objeto de la transmisión por causa de muerte tenga la condición de:

- Pensionista, que perciba su pensión de un Organismo público español.
- Desempleado/a, inscrito/a como demandante de empleo en el Servicio Andaluz de Empleo (SAE) o en la institución equivalente a este en el resto de Comunidades Autónomas.
- Menor de 30 años.
- Discapacitado/a; en especial, discapacitado /a de gran invalidez, o
- Víctima de violencia de género.

Será necesario para ello, además, que los ingresos totales de la persona beneficiaria y de las personas empadronadas con ella en la vivienda, excluyendo los del fallecido, sean o no familiares, no excedan del Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) anual vigente para 14 pagas multiplicado por 1,7.

No obstante lo anterior, en el caso de pensionistas mayores de 65 años que perciban la pensión mínima con el complemento de cónyuge a cargo, quedará dicho complemento excluido del

¹⁹ Redacción vigente conforme a las modificaciones aprobadas por Acuerdo del Ayuntamiento Pleno de fecha 22 de diciembre de 2016. Publicado en BOP de 29 de diciembre de 2016.

cómputo para determinar el límite anterior, siempre que dicho límite no se vea sobrepasado al computar otros ingresos que pudiera percibir la unidad familiar.

Del mismo modo, para los/las pensionistas por "gran invalidez" o similares que perciban un porcentaje mayor de la base reguladora por la necesidad de asistencia de terceros/as, se procederá a excluir de la suma de sus ingresos el exceso que perciben por este concepto.

En tal caso, perderá la bonificación si transmite inter vivos su derecho a la vivienda antes de 4 años desde el momento de su adquisición o si, en dicho plazo, traslada su empadronamiento a otro domicilio.

No se exigirá este requisito de la convivencia, hasta el momento del fallecimiento, entre la persona causante y la persona sucesora, en casos de separación judicial o de hecho entre ambos.

El incumplimiento del requisito del mantenimiento de la adquisición o del empadronamiento, implicará la pérdida del derecho al disfrute de la bonificación y la obligación de pago de la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la misma y de los intereses de demora correspondientes. En dicho supuesto, el obligado tributario deberá presentar declaración manifestando dicha circunstancia dentro del plazo de treinta días hábiles desde la fecha de la transmisión del inmueble que fue objeto de bonificación o del traslado del empadronamiento, indicando en el primer caso fecha de transmisión, notario y número de protocolo en el caso de documento público, o aportando copia del contrato de transmisión si se trata de un documento privado. La falta de presentación de dicha declaración podrá ser sancionada conforme lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La bonificación tendrá carácter rogado, debiendo solicitarse dentro del plazo de seis meses prorrogables por otros seis a que se refiere el artículo 17º.2.b) de la presente Ordenanza. Dicha solicitud se entenderá como provisionalmente concedida, sin perjuicio de su posterior comprobación y de la práctica en su caso de la liquidación que proceda.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 3.g) de la Ordenanza General de Gestión, Inspección y Recaudación de Ingresos de Derecho Público del Ayuntamiento de Málaga, para gozar de esta bonificación, será requisito imprescindible que el obligado tributario, en el momento de presentar la correspondiente solicitud, se encuentre al corriente en el pago de todas las exacciones municipales de las que resulte obligado, siempre que su correspondiente período voluntario de ingreso haya vencido. Será también necesario que tenga domiciliado el pago de las cuotas de aquellos tributos de devengo periódico de los que sea sujeto pasivo, en una cuenta corriente o libreta de ahorros abierta en una entidad bancaria que posea sucursal en España."

Por tanto, la actual regulación consiste, de forma resumida, en:

- Una bonificación en la cuota íntegra del impuesto cuantificada en base a porcentajes (entre el 25 y el 95%, mejorada para colectivos determinados que cumplan determinadas condiciones en sus ingresos) aplicables según el valor catastral de la vivienda habitual
- Cuya transmisión de la propiedad o de derechos constituidos sobre la misma se produzca a título lucrativo por causa de muerte
- Que beneficia a contribuyentes vinculados al transmitente en primera línea de consanguinidad o afinidad.

- Que está sujeta a la demostración de una convivencia de dos años previa al fallecimiento (salvo en caso de separación judicial o de hecho)
- Y al mantenimiento de la adquisición en los dos años siguientes (o 4 para colectivos específicos)

El hecho de vincular la justificación de convivencia con la inscripción en el padrón de habitantes estaba dando ciertos problemas de encaje jurídico por diferentes sentencias judiciales entre las que cabe señalar la STSJ de Cantabria 310/2017, de 6 de octubre, que vino a confirmar su improcedencia. Para precisar y adaptar a los requerimientos jurisdiccionales los aspectos de la Ordenanza fiscal (empadronamiento, convivencia, residencia habitual), el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria, en el legítimo ejercicio de las competencias y funciones que tiene atribuidas, consideró adecuado y oportuno dictar unas instrucciones para la adecuada aplicación de dicha ordenanza a través de la Circular nº G/44/2017:

“[...] 4.- Por otro lado, hay que considerar que la convivencia es un concepto jurídico indeterminado y por tanto hay que recurrir a cualquier medio de prueba para poder acreditarla. Obviamente el más usado es el certificado de empadronamiento, pero no es el único. Por otra parte los tribunales de justicia acaban de establecer que tal requisito no debe limitar los derechos a una bonificación potestativa tributaria.

Es pues necesario establecer un abanico de pruebas suficientemente amplio para poder justificarlo (titularidad de suministros en esa dirección, dirección de correspondencia para facturas y recibos bancarios, certificados o informes de convivencia emitidos por un Ayuntamiento, testimonios de vecinos, etc.) y, posiblemente y deseablemente, podrían ser varios los criterios tenidos en cuenta en tanto no se reforme la ordenanza.

Por otra parte está previsto que puede existir el concepto de convivencia aun manteniendo distintos domicilios, así el artículo 68 del Código Civil establece que los cónyuges están obligados a vivir juntos, lo cual no significa que tengan que vivir bajo un mismo techo, pues pueden existir razones (de trabajo, familiares, etc...) que supongan mantener domicilios diferentes y, pese a ello, mantener la convivencia.

5.- En cuanto a la residencia habitual, el primer elemento esencial que se utiliza como referente para su acreditación es la información del padrón municipal de habitantes. Sin embargo, debe considerarse que el concepto de residencia habitual habría de estar referido al lugar donde se produce la permanencia o estancia de la persona durante la mayor parte de su tiempo.

Recogiendo una doctrina inveterada, la Sentencia de 17 de marzo de 1996 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo expresó que por residencia habitual ha de atenderse «al lugar dónde se reside con habitualidad, que equivale a domicilio real ya que materializa la voluntad de permanencia en un determinado lugar», sentando así en definitiva un concepto finalista compuesto de un elemento objetivo que, por otra parte, es el único recogido en las leyes anteriormente citadas, la permanencia en un lugar determinado lapso de tiempo, con otro subjetivo, finalista, consistente no en meramente estar, sino en querer permanecer.

En definitiva, el concepto de residencia habitual, aún sin estar desvinculado de su inicial significación de voluntad de permanencia viene así claramente materializado en el criterio objetivo de permanecer más de 183 días en un lugar.

Este planteamiento doctrinal ha desembocado obviamente, en la cuestión de la prueba, quedando la decisión centrada en una cuestión de puro hecho y, por tanto, eminentemente probatoria, como en definitiva ha venido a señalar en numerosas ocasiones también el Tribunal Supremo, ya con carácter general, ya circunscribiéndose al ámbito tributario.

De hecho, las distintas administraciones del Estado interpretan este concepto de manera diferente.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria entiende por vivienda habitual, a efectos de ciertas deducciones, la edificación que cumpla los siguientes requisitos:

- a) Que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual, cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurren otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.
- b) Que el contribuyente la habite de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo superior a doce meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras. No obstante, se entenderá que la vivienda adquirida no pierde el carácter de habitual, cuando, se produzcan las circunstancias establecidas en el Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Conceptos que se asimilan a la vivienda habitual, a efectos de la deducción:

- Los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran conjuntamente con la vivienda.
- Las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta, con el máximo de dos.

De esta forma, quedarían fuera del concepto de vivienda habitual los anexos o cualquier otro elemento que no constituya efectivamente la vivienda propiamente dicha, tales como trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, siempre que se adquieran conjuntamente con la vivienda.

6.- Si bien en la ordenanza reguladora actual del IIVTNU se establece que, en condiciones normales, la información del padrón de habitantes constituye una prueba evidente y definitiva acreditativa de la residencia de los ciudadanos, en base a lo anteriormente expuesto es necesario contemplar otros supuestos para resolver aquellas otras situaciones donde evidentemente se haya podido producir una distorsión de la realidad sobre la información padronal.

En concreto y en tanto no se modifiquen las normas municipales antes indicadas, podemos interpretar que se cumpliría el requisito reglamentario de la residencia y la convivencia a la que se refieren las normas reglamentarias anteriores en las situaciones siguientes:

6.1.- Cuando el empadronamiento demuestre una cercanía que justifique la citada convivencia que se requiere. Por tanto se entenderá existencia de convivencia si los empadronamientos están en el mismo edificio, en fincas colindantes o concurren probadas razones que permitan concluir la existencia de la misma.

6.2.- Cuando se produzca el internamiento en centros especializados por motivos asistenciales o de salud, entendiéndose entre ellos las residencias de mayores o similares, los centros asistenciales permanentes, psiquiátricos o similares. En estos casos se podrá entender que el internado continúa conviviendo, salvo prueba en contrario, con la unidad familiar con la que residía con anterioridad al internamiento.

6.3.- Cuando por razones que queden debidamente justificadas documentalmente se compruebe que, sin estar empadronados en el mismo domicilio, existe una convivencia, entendida como la vida en compañía de otro u otros individuos, que son afines y que comparten cosas en común y que pueda acreditarse por informes médicos, asistencia social o documentos oficiales de similares características. [...]"

5.2. Regulación anterior

Desde el año de su implantación, en el ejercicio 2013, se ha venido produciendo un aumento gradual de este beneficio fiscal, por medio de la ampliación de los tramos de valor catastral sobre los que cuantificarlo, la modificación de los límites de esos tramos y la variación de los porcentajes de bonificación, como se puede apreciar seguidamente:

En 2013 y 2014:

- Viviendas de valor catastral inferior a 50.000 €: 85%
- Viviendas con valor catastral comprendido entre 50.000'01 y 72.120'19 € : 75%
- Viviendas con valor catastral entre 72.120'20 y 100.000 €: 50%

En 2015 y 2016:

- Viviendas de valor catastral inferior a 50.000 €: 90%
- Viviendas con valor catastral comprendido entre 50.000'01 y 72.120'19 €: 80%
- Viviendas con valor catastral entre 72.120'20 y 125.000 €: 70%
- Viviendas con valor catastral superior a 125.000€: 25%

En 2017 y 2018 (como viene redactada en detalle en el apartado anterior):

- Viviendas de valor catastral inferior a 100.000 €: 95%
- Viviendas con valor catastral comprendido entre 100.000 y 150.000 €: 80%
- Viviendas con valor catastral comprendido entre 150.000'01 y 200.000 €: 70%
- Viviendas con valor catastral comprendido entre 200.000'01 y 250.000 €: 50 %
- Viviendas con valor catastral superior a 250.000€: 25 %

A modo de resumen, podemos concluir que desde su instauración en 2013, las bonificaciones en la cuota del IIVTNU han ido evolucionando tanto en porcentaje de bonificación como en reducción de los valores catastrales sobre los que se aplica, con la clara intencionalidad de ir aumentando de forma progresiva el número de beneficiarios y el importe bonificado. En los cuadros que se recogen en los apartados posteriores se puede observar esta evolución cronológica.

5.3. Datos estadísticos del impuesto en Málaga y de la aplicación de la bonificación mortis causa

Sin intención de profundizar excesivamente en cifras, cuestión que no es el objetivo de este informe, sí es conveniente en este punto realizar un análisis cuantitativo sobre este impuesto en la ciudad de Málaga, que complete el realizado en el capítulo 3. Para ello, expondremos algunos datos del mismo que permitan valorar su importancia y su casuística específica en la ciudad.

En primer lugar, recordar la importancia que tienen los ingresos²⁰ obtenidos por Plusvalía en Málaga, al representar el 16,4% del total de los ingresos tributarios (capítulos 1 al 3) y el 8,8% sobre el total de ingresos, como ya se indicaba en el epígrafe 3. También se indicaba en dicho capítulo que en el conjunto de las grandes capitales españolas, la plusvalía supone el 9,8% de los ingresos totales.

Plusvalía (Derechos liquidados) 2015-2017

Con datos facilitados por el O.A. de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga, y para presentar de manera más clara la información, se muestran a continuación las cifras de las liquidaciones y autoliquidaciones reconocidas por el impuesto obviando los expedientes liquidados por inspección, por tratarse de actuaciones puntuales, no recurrentes y de reducida significación en el montante total, ya que junto con los expedientes sancionadores suponen un 10% aproximadamente del total.

	2015	2016	2017
Número de Liquidaciones y Autoliquidaciones	20.589	23.799	23.838
Importe (millones de euros)	50,74	57,05	50,71

Fuente: Gestrisam (liquidaciones y autoliquidaciones. No se incluyen expedientes liquidados por inspección)

A su vez, las liquidaciones y autoliquidaciones pueden segregarse según el origen de la transmisión por la que se devenga el impuesto: intervivos o mortis causa:

	Intervivos			Mortis causa		
	2015	2016	2017	2015	2016	2017
Número de Liquidaciones y Autoliquidaciones	9.035	10.796	11.991	11.554	13.003	11.847
Importe (millones de euros)	33,01	40,27	36,61	17,73	16,78	14,10

Fuente: Gestrisam (liquidaciones y autoliquidaciones. No se incluyen expedientes liquidados por inspección)

En el periodo considerado, 2015-2017, se observa una cierta tendencia al alza en el número de liquidaciones y autoliquidaciones de plusvalía intervivos (de 9.035 a 11.991) que puede entenderse justificada por el incremento en las operaciones de transmisión originado por la reactivación del mercado inmobiliario. También se comprueba una reducción, no en el número pero sí en los importes de las liquidaciones producidas por transacciones mortis causa mortis (de 17,73 a 14,10 millones) debido a la reducción de un 3% en el tipo de gravamen aplicado por el Ayuntamiento de Málaga y por el aumento de las bonificaciones aplicables.

²⁰ Datos de las liquidaciones de presupuestos de los ayuntamientos españoles (2017), Ministerio de Hacienda (Base de datos Access con información presupuestaria al máximo nivel de desglose por entidad local. Datos consolidados. Datos individualizados correspondientes a la administración general y a sus organismos dependientes).

Si nos detenemos a calcular las cuotas medias (importe entre número de liquidaciones y autoliquidaciones) comprobamos que la cuota media del tributo procedente de transacciones inter vivos ha pasado de 3.654 euros a 3.053 euros, es decir, una reducción del 16% y en mortis causa ha pasado de 1.535 euros a los 1.190, una reducción del 22%, datos que parecen señalar la propensión a reducir las cuotas medias en el tributo en la modalidad mortis causa en mayor medida que la de inter vivos.

En el año 2017, el número de liquidaciones y autoliquidaciones está repartido prácticamente al 50% entre las transmisiones mortis causa y las intervivos. En importes, las transmisiones mortis causa suponen, sin embargo, solamente el 28% del total.

Por último subrayar que, llegados a este punto, tenemos un dato fundamental: la plusvalía por transmisiones mortis causa supone para el Ayuntamiento de Málaga un montante de 14 millones de euros (excluidas, como se ha dicho, las liquidaciones de inspección). Teniendo en cuenta que en 2017 se concedieron 1,7 millones de euros en concepto de bonificaciones en este impuesto, podemos concluir que en dicho año se liquidaron o autoliquidaron por los ciudadanos alrededor de 16 millones de euros de cuota tributaria íntegra por este impuesto en concepto de devengos originados por transmisiones mortis causa.

Plusvalía (según valor catastral del terreno)

El desglose de los datos presentados en el apartado anterior, detallando los tramos de valor catastral del suelo en los que se sitúan los bienes objeto de las transacciones gravadas, es el que se presenta a continuación:

VC DEL SUELO	Nº Liquidaciones y Autoliquidaciones					
	2015		2016		2017	
+ 5 M €	3	0,0%	4	0,0%	0	0,0%
1 M - 5 M €	50	0,2%	94	0,4%	104	0,4%
500.000 - 1 M €	77	0,4%	87	0,4%	59	0,2%
100.000 - 500.000 €	1.238	6,0%	1.537	6,5%	1.412	5,9%
50.000 - 100.000 €	3.059	14,9%	2.901	12,2%	2.802	11,8%
Hasta 50.000 €	16.162	78,5%	19.176	80,6%	19.461	81,6%
TOTAL	20.589	100,0%	23.799	100,0%	23.838	100,0%

Fuente: Gestrisam (liquidaciones y autoliquidaciones. No se incluyen expedientes liquidados por inspección)

VC DEL SUELO	Importe cuota líquida (millones de euros)					
	2015		2016		2017	
+ 5 M €	2,91	5,7%	2,78	4,9%	-	
1 M - 5 M €	4,16	8,2%	10	17,5%	6,24	12,3%
500.000 - 1 M €	2,18	4,3%	2,49	4,4%	2,38	4,7%
100.000 - 500.000 €	11,36	22,4%	11,36	19,9%	10,49	20,7%
50.000 - 100.000 €	11,41	22,5%	9,69	17,0%	9,8	19,3%
Hasta 50.000 €	18,72	36,9%	20,72	36,3%	21,8	43,0%
TOTAL	50,74	100,0%	57,05	100,0%	50,71	100,0%

Fuente: Gestrisam (liquidaciones y autoliquidaciones. No se incluyen expedientes liquidados por inspección)

La principal conclusión que puede extraerse del cuadro anterior tiene que ver con la diferente concentración del número de liquidaciones y autoliquidaciones, y del importe de derechos liquidados por el impuesto, siendo así que aquellas referidas a bienes cuyo valor del suelo es inferior a 100.000 euros son proporcionalmente más relevantes que el importe reconocido por las mismas; en 2017, representaban el 93% del número de las emitidas, pero solamente el 62% de la cantidad liquidada.

Complementariamente, las asociadas a bienes con valor del suelo superior a dicha cifra (que supusieron el 7% del número total) acumularon casi el 40% del importe reconocido. Dicho de otro modo, son las transacciones con las propiedades de mayor valor las que generan proporcionalmente la mayor parte del importe generado por el impuesto, y en contrapartida, las que se refieren a suelos valorados en menos de 100.000 euros se encuentran muy atomizadas.

Esta última aseveración sobre la atomización observada se hace más notoria con las liquidaciones relativas a suelos de valor catastral inferior a 50.000 euros, en este caso, el 82% de las liquidaciones en 2017, que apenas superan el 40% de lo liquidado ese año. Para este último tramo, el importe medio de las liquidaciones y autoliquidaciones generadas asciende a 1.120 euros, frente a los más de 12.000 por los que tributan las atribuibles al tramo de valor del suelo superior a 100.000 €.

Plusvalía solo mortis causa (según valor catastral del terreno – intervalos de la ordenanza fiscal)

Centrándonos únicamente en la plusvalía por transacciones mortis causa y los mismos tramos de valor del suelo utilizados en 2017 para establecer las bonificaciones en Málaga, nos encontramos con el siguiente detalle:

VC DEL SUELO	2017	
	Nº Liquidaciones y Autoliquidaciones	Importe cuota líquida (millones de €)
> 250.000 €	204	1,67
200.000 - 250.000 €	163	0,73
150.000 - 200.000 €	341	1,12
100.000 - 150.000 €	761	1,87
< 100.000 €	10.378	8,71
TOTAL	11.847	14,10

Fuente: Gestrisam (liquidaciones y autoliquidaciones. No se incluyen expedientes liquidados por inspección)

Ciertamente el valor del suelo, en el caso de Málaga, no es el único requisito establecido para la concesión de la bonificación por transacciones mortis causa pero es destacable que sólo 204 liquidaciones y autoliquidaciones asociadas a valores de suelo superiores a 250.000 euros -que representan el 1,7% de todas las liquidaciones y el 11,8% del importe liquidado- podrían tener acceso a la bonificación menor del 25%. Sin embargo, 10.378 liquidaciones y autoliquidaciones vinculadas a los inferiores a 100.000 euros (el 88% de las mismas) podrían acceder al máximo establecido del 95% en la cuota.

Plusvalía (beneficios fiscales mortis causa)

La observación de la evolución de las bonificaciones pone de manifiesto un incremento importante en su concesión año a año:

	Número de Liquidaciones y Autoliquidaciones	Importe bonificado (miles de €)
2013	342	294,98
2014	1.059	827,08
2015	1.550	1.212,79
2016	1.842	1.592,09
2017	1.781	1.671,88

Fuente: Gestrisam

Esto es debido, como se ha explicado al inicio, al aumento del porcentaje de cuota bonificada, así como a la atenuación de los valores catastrales mínimos para acceder a ellas.

En 2017, fueron bonificadas el 15,03% de las liquidaciones presentadas por un importe equivalente al 11,85% del montante liquidado.

Como conclusión a este apartado dedicado a la regulación de la bonificación mortis-causa en el Ayuntamiento de Málaga, hemos de destacar que las medidas establecidas en los últimos años, que entre otras cuestiones, han mejorado los porcentajes de bonificación aumentando el número de sujetos beneficiados, así como los importes bonificados. Los tramos de valor catastral

establecidos actualmente dejan pocas situaciones fuera del alcance de la bonificación si nos atenemos exclusivamente al valor catastral del inmueble.

Abundando en el requisito del valor catastral, señalar que son las transacciones de las propiedades de mayor valor son las que generan, proporcionalmente, la mayor parte del importe generado por el impuesto. En contrapartida, las que se refieren a suelos valorados en menos de 100.000 euros se encuentran muy atomizadas.

Otra cuestión destacable de este apartado ha sido la constatación de lo que supone para el Ayuntamiento de Málaga la plusvalía por transmisiones mortis causa, alrededor de 16 millones de euros.

Destacar por último que, a la vista de los datos mostrados, gran parte del aumento en los ingresos por plusvalía de los últimos años se ha debido al importante dinamismo inmobiliario de la ciudad, tal y como puede apreciarse en el incremento del número de transacciones inmobiliarias (compraventa). La importancia creciente de las transmisiones intervivos queda reflejada al comprobar que en el año 2017 el importe de las transmisiones mortis causa supone solo el 28% del total.

6. LA REGULACIÓN DE ESTE BENEFICIO EN OTRAS CIUDADES ESPAÑOLAS

En este apartado presentaremos la regulación de la bonificación mortis causa que establecen los ayuntamientos de varios municipios.

Para realizar un análisis de interés, circunscribiremos los comparativos a las 6 ciudades españolas con mayor población (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza y Málaga), a las 8 capitales andaluzas, y a los 10 municipios con mayor población de la provincia de Málaga.

6.1. Las 6 ciudades españolas de mayor población

Las ordenanzas fiscales de estas ciudades en 2018, que regulan el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) establecen lo siguiente respecto a la bonificación mortis causa:

Madrid

“1. Cuando el incremento de valor se manifieste, por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, de los locales afectos a la actividad económica ejercida por éste, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre los referidos bienes, a favor de los descendientes, ascendientes, por naturaleza o adopción, y del cónyuge, la cuota íntegra del impuesto se verá bonificada en función del valor catastral del suelo correspondiente a dichos bienes, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores:

- a) El 95 por ciento si el valor catastral del suelo es inferior o igual a 60.000 euros.*
- b) El 75 por ciento si el valor catastral del suelo es superior a 60.000 euros y no excede de 100.000 euros.*
- c) El 50 por ciento si el valor catastral del suelo es superior a 100.000 euros y no excede de 138.000 euros.*
- d) El 15 por ciento si el valor catastral del suelo es superior a 138.000 euros*

2. A los efectos del disfrute de la bonificación, se equipara al cónyuge a quien hubiere convivido con el causante con análoga relación de afectividad y acredite en tal sentido, en virtud de certificado expedido al efecto, su inscripción en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid.

3. En todo caso, para tener derecho a la bonificación, tratándose de locales afectos al ejercicio de la actividad de la empresa individual o familiar o negocio profesional de la persona fallecida, será preciso que el sucesor mantenga la adquisición y el ejercicio de la actividad económica durante los cinco años siguientes, salvo que falleciese dentro de ese plazo. De no cumplirse el requisito de permanencia a que se refiere el párrafo anterior, el sujeto pasivo deberá satisfacer la parte del impuesto que hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada y los intereses de demora, en el plazo de un mes a partir de la transmisión del local o del cese de la actividad, presentando a dicho efecto la oportuna autoliquidación.

4. En aquellos casos en los que la vivienda habitual hubiera estado constituida por dos o más inmuebles objeto de una agrupación de hecho, la bonificación únicamente se aplicará respecto de aquel inmueble en el que conste empadronado el causante, con exclusión de todos los demás. No obstante, si el causante no figurara empadronado en ninguno de ellos, la aplicación del citado beneficio tendrá lugar respecto de aquel inmueble al que le corresponda la bonificación de mayor importe, y en caso de ser igual, sobre cualquiera de ellos, con exclusión de todos los demás.

5. A los efectos de la aplicación de la bonificación, en ningún caso tendrán la consideración de locales afectos a la actividad económica ejercida por el causante los bienes inmuebles de naturaleza urbana objeto de las actividades de alquiler y venta de dichos bienes.”

Barcelona

“1. En las transmisiones mortis causa referentes a la vivienda habitual del causante, se considerará como tal la que figure en el padrón de habitantes, salvo prueba en contrario, un trastero y hasta dos plazas de aparcamiento, siempre y cuando se encuentren situados en el mismo edificio y se pueda disfrutar de un 95 % de bonificación en la cuota, cuando los adquirentes sean el cónyuge, los descendientes o adoptados o los ascendientes o adoptantes.

Si no existe dicha relación de parentesco, la bonificación se puede aplicar también a los que reciban del ordenamiento jurídico un trato análogo para la continuación en el uso de la vivienda por su convivencia con el causante durante los dos años anteriores a su muerte.

El disfrute definitivo de esta bonificación queda condicionado al mantenimiento de la adquisición en el patrimonio del adquirente durante los tres años siguientes a la muerte del causante, salvo que muriera el adquirente dentro de este plazo.

Si en el momento de la realización del hecho imponible el causante tenía la residencia efectiva en otro domicilio del que no era titular, también tendrá la consideración de vivienda habitual aquel que tenía esta consideración hasta cualquier día de los diez años anteriores a la muerte del causante, siempre que el uso de la vivienda no haya sido cedido a terceros mediante contraprestación en el periodo mencionado, o haya sido cedido a terceros mediante el pago de un alquiler social a través de la bolsa de vivienda de alquiler de Barcelona.

2. Con respecto a las transmisiones mortis causa de locales en los que el causante, a título individual, ejercía efectivamente de forma habitual, personal y directa actividades empresariales o profesionales, siempre que los adquirentes sean el cónyuge, los descendientes o adoptados o los ascendientes o adoptantes y el conviviente en las uniones estables de pareja, constituidas de acuerdo con las leyes de uniones de este tipo, se podrá disfrutar de un 95 % de bonificación en la cuota.

A los efectos de la aplicación de dicha bonificación, en ningún caso se considerarán locales afectos a la actividad económica ejercida por el causante los bienes inmuebles de naturaleza urbana objeto de las actividades de alquiler o venta de inmuebles.

El disfrute definitivo de esta bonificación queda condicionado al mantenimiento de la adquisición en el patrimonio del adquirente, así como en el ejercicio de una actividad, durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, salvo que muriera el adquirente dentro de este plazo.

3. El obligado tributario en el plazo de seis meses prorrogables por otros seis, contados desde la fecha de devengo del impuesto, debe solicitar la bonificación y practicar la autoliquidación con aplicación provisional de la bonificación o, si procede, presentar la declaración.

Las solicitudes de beneficios fiscales que se presenten fuera del plazo anterior, cuando se hayan notificado el inicio de actuaciones inspectoras por no haberse practicado la autoliquidación, o si

procede, presentado la correspondiente declaración, se deben considerar extemporáneas y, por lo tanto, no admisibles.

4. En el caso de incumplimiento de los requisitos a los que se refieren los apartados primero y segundo de este artículo, el obligado tributario debe satisfacer la parte de la cuota que haya dejado de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada, más los intereses de demora, en el plazo de un mes a partir de la transmisión de la vivienda o locales, mediante la correspondiente autoliquidación.”

Valencia

“Cuando el incremento de valor se manifieste por causa de muerte, respecto de la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre la misma, a favor de los descendientes o ascendientes, por naturaleza o adopción y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada en función del valor del suelo correspondiente a la vivienda, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores:

- a) El 95 por 100 si el valor del suelo es inferior o igual a 12.020,24 euros.
- b) El 50 por 100 si el valor del suelo es superior a 12.020,24 euros y no excede de 18.030,36 euros.
- c) El 25 por 100 si el valor del suelo es superior a 18.030,36 euros.

En todo caso, para tener derecho a la bonificación, el adquirente deberá acreditar una convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, que se acreditará mediante certificado de empadronamiento y mantener la citada adquisición durante los 4 años siguientes, salvo que falleciese dentro de ese plazo.

De no cumplir el requisito de permanencia referido, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la bonificación practicada y los intereses de demora.

La bonificación deberá solicitarse en el mismo plazo de seis meses prorrogables por otros seis a que se refiere el artículo 24 de la presente Ordenanza.”

Sevilla

En esta ciudad, la bonificación está regulada en una ordenanza diferente a la del impuesto: Ordenanza fiscal de medidas de solidaridad social, impulso de la actividad económica, defensa del medio ambiente y fomento del empleo.

“Bonificación en el IIVTNU por la adquisición mortis causa de la vivienda habitual:

1. Tendrán derecho a una bonificación del 95% de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana, las transmisiones realizadas a título lucrativo por causa de muerte de la vivienda habitual del causante, a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, siempre que estos hubieran convivido con el causante en los dos años anteriores a su fallecimiento, que la finca transmitida se destine a vivienda habitual de los herederos convivientes y el valor catastral de la vivienda objeto de transmisión mortis causa no supere los 75.000€.

2. En las transmisiones mortis causa de la vivienda habitual del causante, realizada a favor del cónyuge, descendientes o adoptados y ascendientes o adoptantes, la cuota devengada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tendrá la siguiente bonificación atendiendo al valor de la vivienda transmitida:

- Igual o inferior a 10.000 euros	95%
- Entre 10.001 y 20.000 euros	50%
- Entre 20.001 y 50.000 euros	30%
- Más de 50.000 euros	Sin bonificación

a) A efectos de la aplicación del cuadro contenido en el apartado anterior, se atenderá al valor catastral del suelo de toda la vivienda, no el porcentaje de dicho valor que pudiera corresponder a la hijuela de cada heredero o a cada uno de los adquirentes.

b) Se considerará que un inmueble transmitido constituía la vivienda habitual del causante cuando éste hubiera figurado empadronado en el Padrón Municipal de Habitantes en el ejercicio del fallecimiento y el inmediato anterior.

c) El disfrute de esta bonificación queda condicionado a que el adquirente o adquirentes de la vivienda habitual del causante la mantengan dentro de su patrimonio durante un período de, al menos, tres años a partir de la fecha del devengo del impuesto.

3. No tendrán derecho a disfrutar de esta bonificación aquellos sujetos pasivos que no presenten dentro de plazo la declaración-liquidación del impuesto, en los términos previstos en el artículo 14 de la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU.

4. La Agencia Tributaria de Sevilla comprobará la procedencia en estos casos de la bonificación aplicada por el sujeto pasivo.

- Bonificación en el IIVTNU para la transmisión mortis causa de inmuebles afectos a una actividad económica:

1. Cuando tenga lugar la transmisión mortis causa de inmuebles afectos a una empresa individual o a un negocio profesional, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados y ascendientes o adoptantes, la cuota devengada por el IIVTNU tendrá una bonificación del 40 por 100 de su importe, siempre que se cumplan las siguientes condiciones

a. Que el patrimonio empresarial o profesional transmitido por el causante, en el que se integraran los inmuebles, tuviera derecho a la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.

b. Que el adquirente o adquirentes mantengan el inmueble o inmuebles adquiridos afecto al desarrollo de la actividad económica que viniera desarrollando el causante durante, al menos, tres años a partir de la fecha del devengo.

2. No tendrán derecho a disfrutar de esta bonificación aquellos sujetos pasivos que no presenten dentro de plazo la declaración-liquidación del impuesto, en los términos previstos en el artículo 14 de la Ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU.

3. En el caso de que no fuera aplicable el régimen de autoliquidación, por carecer los inmuebles transmitidos de valor catastral en el momento del devengo, los sujetos pasivos, con ocasión de la declaración que corresponda de acuerdo con el apartado 6 del artículo 14 de la Ordenanza fiscal

reguladora del IIVTNU, solicitarán el reconocimiento de la bonificación con justificación de la procedencia de la misma.

4. La Agencia Tributaria de Sevilla comprobará la procedencia en estos casos de la bonificación aplicada por el sujeto pasivo.”

Zaragoza

“De conformidad con lo establecido en el art. 108.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, gozaran de una bonificación en función del valor catastral del suelo, la adquisición y transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio “mortis causa” de los siguientes terrenos de naturaleza urbana:

- la vivienda habitual de la persona fallecida,
- los terrenos de la persona fallecida cuando sean utilizados en el desarrollo de la actividad de una empresa individual y que dicha actividad se ejerza de forma habitual, personal y directa por el causante.

El porcentaje de bonificación será el siguiente:

- 95% Si el valor catastral del suelo es inferior a 150.000€

En ambos supuestos los causahabientes serán el cónyuge “supérstite”, ascendientes o adoptantes y descendientes o adoptados.

A estos efectos, resultarán aplicables las siguientes reglas:

A) Comunes

Los sujetos pasivos deberán solicitar la bonificación al presentar la autoliquidación del impuesto.

B) Relativas a adquisición de la vivienda habitual.

1. Por vivienda habitual del causante se entenderá el domicilio en que figure empadronado a la fecha del fallecimiento. No obstante, si a la fecha de devengo la residencia efectiva era en otro domicilio del que no era titular, será vivienda habitual la que tenía esa consideración dentro de los cinco años anteriores al fallecimiento y no haya sido cedida a terceros en dicho periodo.
2. Si como consecuencia de la disolución del régimen económico de gananciales se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual, sólo se aplicará la bonificación sobre dicha mitad.

C) Relativa a la adquisición de la empresa individual.

1. En los supuestos de transmisiones “mortis causa” de una empresa de titularidad común a ambos cónyuges, para poder disfrutar de la bonificación es necesario que se desarrolle la actividad por parte del causante, no resultando aquélla de aplicación si la actividad es ejercida exclusivamente por el cónyuge sobreviviente.
2. Cuando la actividad sea desarrollada por medio de una comunidad de bienes, sociedad sin personalidad jurídica o civil, para poder disfrutar de la bonificación es necesario que el comunero causante realice la actividad de forma habitual, personal y directa, de conformidad con la normativa de aplicación.
3. No tendrán la consideración de locales afectos a la actividad económica ejercida por el causante los bienes inmuebles de naturaleza urbana objeto de las actividades de alquiler y venta de dichos inmuebles.

4. Para el disfrute de la bonificación será preciso que el sucesor mantenga la adquisición en su patrimonio y la afección del bien al ejercicio de actividad económica durante los dos años siguientes a la muerte del causante, salvo que falleciese dentro de ese plazo.”

Málaga

La regulación actual de esta bonificación en el Ayuntamiento de Málaga está descrita detalladamente en el epígrafe anterior.

A modo de síntesis

	<i>Porcentajes de bonificación</i>	<i>Mantenimiento de la adquisición, convivencia del adquirente y otros requisitos</i>
MADRID	Vivienda habitual y locales: 95% (VCS<60.000 euros). 75% (60.000<VCS<100.000 euros). 50% (100.000<VCS<138.000 euros). 15% (VCS>138.000 euros)	En vivienda habitual: No se requiere permanencia (mantener la adquisición). En locales comerciales: 5 años de permanencia.
BARCELONA	Viviendas, aparcamientos, trasteros y locales comerciales: 95%	En vivienda: permanencia de 3 años. En local actividad empresarial: permanencia de 5 años.
VALENCIA	Vivienda habitual: 95% (VCS<12.020,24 euros). 50% (12.020,24<VCS<18.030,36 euros). 25% (VCS>18.030,36 euros).	Convivencia del adquirente 2 años. Permanencia 4 años.
SEVILLA	Vivienda habitual: 95% (VCT<75.000 euros)* 95% (VCS<10.000 euros)** 50% (10.000<VCS<20.000 euros)** 30% (20.000<VCS<50.000 euros)**	*Convivencia adquirente 2 años y vivienda se destine a vivienda habitual. **Transmitente 2 años como vivienda habitual y adquirente mantener propiedad 3 años.
	Inmuebles afectos a una actividad económica: 40%	Mantener propiedad 3 años. El objeto empresarial transmitido tuviera derecho a exención Imp. Patrimonio.
ZARAGOZA	Vivienda habitual o local de negocio: 95% (VCS<150.000 euros).	Mantenimiento de local de negocio: 2 años
MÁLAGA	Vivienda habitual: 95% (VCT<100.000 euros). 80% (100.00<VCT<150.000 euros). 70% (150.000<VCT<200.000 euros). 50% (200.000<VCT<250.000 euros). 25% (VCT>250.000 euros)	Convivencia adquirente: 2 años. Mantener adquisición: 2 años. Posibilidad de 95% para ciertos colectivos, con condiciones de 1,7 IPREM y 4 años de mantener propiedad.

Como indica el artículo 108.4 del TRLRHL, los sujetos que pueden tener derecho a la bonificación mortis causa son los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes del causante. Madrid amplía este supuesto equiparando al cónyuge a quien hubiera convivido con el causante con análoga relación de afectividad y lo acredite con su inscripción en el Registro de Uniones de Hecho. En Barcelona, si no existe relación de parentesco, la bonificación se puede aplicar también a los que reciban del ordenamiento jurídico un trato análogo para la continuación en el uso de la vivienda por su convivencia con el causante durante los dos años anteriores a su muerte.

VCS: Valor Catastral Suelo.
VCT: Valor Catastral Total

6.2. Las 8 capitales andaluzas

La regulación de esta bonificación en los Ayuntamientos de Málaga y Sevilla está descrita detalladamente en apartados anteriores.

La información que a continuación se muestra ha sido extraída de las ordenanzas fiscales expuestas públicamente en sus correspondientes web municipales, entendiéndose por tanto que son las ordenanzas en vigor.

Almería

“Cuando el incremento del valor se manifieste por causa de muerte, respecto a la transmisión de la propiedad de la vivienda habitual del causante, o de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre la misma, a favor de los descendientes o ascendientes, por naturales o adopción y del cónyuge, la cuota del impuesto se verá bonificada en función del valor del suelo correspondiente a la vivienda, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes reductores:

- a) El 95 por 100 si el valor del suelo es inferior a 50.000€.*
- b) El 60 por 100 si el valor del suelo es superior a 50.000€ pero inferior a 90.000€.*
- c) El 35 por 100 si el valor del suelo es superior a 90.000€*

Se entenderá por vivienda habitual del causante. Aquella en la este estuviere empadronado durante los dos años anteriores al fallecimiento.

No procederá la concesión de esta bonificación para aquellas transmisiones de terrenos o transmisiones o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio respecto de las que no se haya solicitado el beneficio fiscal en el plazo establecido en el art. 18.2.b de la ordenanza.”

Cádiz

“Cuando se trate de la transmisión de la que ha sido la vivienda habitual del transmitente durante los 4 años anteriores a la fecha del devengo, o la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre la misma, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, de los cónyuges y de los ascendientes o adoptantes, la cuota del impuesto se bonificará mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

- a) El 95 % si el valor catastral del terreno es igual o inferior a 20.000 euros.*

- b) El 50 % si el valor catastral del terreno es superior a 20.000 euros y no excede de 30.000 euros.
- c) El 25 % si el valor catastral del terreno es superior a 30.000 euros y no excede de 40.000 euros.
- d) No procederá bonificación si el valor catastral del terreno es superior a 40.000 euros.

Para poder disfrutar de esta bonificación, los sujetos pasivos habrán de mantener la adquisición durante los 5 años siguientes, y en el caso que se incumpliese este plazo se practicará liquidación complementaria por el importe de la cuota más los intereses de demora que corresponda.

Quienes consideren que reúnen los requisitos que se exigen para gozar de la presente bonificación, deberán solicitarlo al momento de formular la correspondiente declaración-autoliquidación, acompañando en ese momento los documentos que acrediten las circunstancias que manifiestan.”

Córdoba

“Se establece una bonificación del 50% de la cuota íntegra del impuesto, en los supuestos de transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, de la vivienda residencia habitual y permanente del causante, cuyo valor catastral total (valor del suelo más el de la construcción) sea inferior a 50.000 euros, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes o adoptantes.

En todo caso, para tener derecho a la bonificación, los adquirentes deberán demostrar una convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, lo cual se acreditará a través del padrón municipal de habitantes, y mantener la adquisición durante los dos años siguientes, salvo que falleciesen dentro de ese plazo.

El incumplimiento del requisito del mantenimiento de la adquisición implicará la pérdida del derecho al disfrute de la bonificación y la obligación de pago de la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la misma y de los intereses de demora correspondientes.

La bonificación tendrá carácter rogado, debiendo solicitarse dentro del plazo de seis meses a contar desde la fecha del devengo del impuesto.”

Granada

“Se establece una bonificación del 50 por 100 en la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los bienes inmuebles, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

La bonificación deberá solicitarse en el mismo plazo de seis meses, prorrogables por otros seis a que se refiere el artículo 11.2,b) de la presente ordenanza. Dicha solicitud se entenderá, no obstante, realizada y concedida, sin perjuicio de su posterior comprobación y la práctica de la liquidación definitiva que proceda, cuando dentro de dichos plazos, el sujeto pasivo practique la

autoliquidación del impuesto e ingrese el importe de la cuota líquida,- resultante de aplicar sobre la cuota íntegra la citada bonificación-, en las cuentas municipales designadas a tales efectos.

En los casos previstos en el artículo en el artículo 6º.2. a) párrafos 2 y 3 de esta misma norma, la solicitud de la bonificación deberá formularse cuando se presente la correspondiente declaración tributaria, siendo necesario se realice el ingreso de la cuota resultante de la liquidación que se practique por la Administración, en los plazos previstos en el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria.

En todo caso, la aplicación de la bonificación será compatible con el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda resultante, siempre que sean solicitados en los plazos de ingreso citados con anterioridad y se cumplan las condiciones fijadas en la resolución por las que se concedan.”

Huelva

“En los supuestos de transmisión de la propiedad o de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, de la vivienda habitual del causante, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, que convivieran con éste en dicho inmueble, la cuota íntegra resultante gozará de una bonificación de conformidad con los siguientes criterios:

- Viviendas de valor catastral del suelo inferior a 5.805,19 euros: 90 %*
- Viviendas con valor catastral del suelo comprendido entre 5.805,19 y 11.610,38 euros: 70 %*
- Viviendas con valor catastral del suelo comprendido entre 11.610,38 y 23.220,76 euros: 50 %*
- Viviendas con valor catastral del suelo superior a 23.220,76 euros: 30 %*

A los efectos del disfrute de esta bonificación, se equiparará al cónyuge quien hubiere convivido con el causante en análoga relación de afectividad y acredite dicho hecho a través de su inscripción en el correspondiente Registro de Uniones de Hecho.

En todo caso, para tener derecho a la bonificación, los adquirentes deberán demostrar una convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, lo cual se acreditará a través del padrón municipal de habitantes, y mantener la adquisición durante los dos años siguientes, salvo que falleciesen dentro de ese plazo.

El incumplimiento del requisito del mantenimiento de la adquisición implicará la pérdida del derecho al disfrute de la bonificación y la obligación de pago de la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la misma y de los intereses de demora correspondientes.

La bonificación tendrá carácter rogado, debiendo solicitarse bien dentro del plazo de seis meses prorrogables por otros seis a que se refiere el artículo 18º.2.b) de la presente Ordenanza, bien una vez notificada la correspondiente liquidación tributaria en el plazo legalmente establecido para interponer recurso de reposición contra ésta. Dicha solicitud se entenderá como provisionalmente concedida, sin perjuicio de su posterior comprobación y de la práctica en su caso de la liquidación que proceda.”

Jaén

No tiene establecida esta bonificación.

A modo de síntesis

	<i>Porcentajes de bonificación</i>	<i>Mantenimiento de la adquisición, convivencia del adquirente y otros requisitos</i>
ALMERÍA	Vivienda habitual: 95% (VCS<50.000 euros). 60% (50.000<VCS<90.000 euros). 35% (VCS<90.000 euros).	Transmitente: 2 años como vivienda habitual.
CÁDIZ	Vivienda habitual: 95% (VCS<20.000 euros). 50% (20000<VCS<30.000 euros). 25% (30000<VCS<40.000 euros).	Transmitente: 4 años como vivienda habitual. Mantener adquisición: 5 años.
CÓRDOBA	Vivienda habitual: 50% (VCT<50.000 euros)	Convivencia adquirente: 2 años. Mantener adquisición: 2 años.
GRANADA	Bienes inmuebles: 50%	-
HUELVA	Vivienda habitual: 90% (VCS < 5.805,19 euros). 70% (5.805,19<VCS<11.610,38 euros). 50% (11.610,38<VCS<23.220,76 euros). 30% (VCS>23.220,76 euros)	Convivencia adquirente: 2 años. Mantener adquisición: 2 años.
JAÉN	Sin bonificación	-
MÁLAGA	Vivienda habitual: 95% (VCT<100.000 euros). 80% (100.00<VCT<150.000 euros). 70% (150.000<VCT<200.000 euros). 50% (200.000<VCT<250.000 euros). 25% (VCT>250.000 euros)	Convivencia adquirente: 2 años. Mantener adquisición: 2 años. Posibilidad de 95% para ciertos colectivos, con condiciones de 1,7 IPREM y 4 años de mantener propiedad.
SEVILLA	Vivienda habitual: 95% (VCT<75.000 euros)* 95% (VCS<10.000 euros)** 50% (10.000<VCS<20.000 euros)** 30% (20.000<VCS<50.000 euros)**	*Convivencia adquirente 2 años y vivienda se destine a vivienda habitual. **Transmitente 2 años como vivienda habitual y adquirente mantener propiedad 3 años.

	Inmuebles afectos a una actividad económica: 40%	Mantener propiedad 3 años. El objeto empresarial transmitido tuviera derecho a exención Impuesto Patrimonio.
<p>El artículo 108.4 del TRLRHL establece los sujetos que pueden tener derecho a la bonificación mortis causa: descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes del causante. <u>Huelva</u> amplía los sujetos que pueden tener derecho a la bonificación equiparando al cónyuge a quien hubiera convivido con el causante con análoga relación de afectividad y lo acredite con su inscripción en el Registro de Uniones de Hecho.</p>		

VCS: Valor Catastral Suelo
VCT: Valor Catastral Total

6.3. Los 10 municipios con mayor población de la provincia de Málaga

La regulación de esta bonificación en el Ayuntamiento de Málaga está descrita detalladamente en un epígrafe anterior.

La información que a continuación se muestra ha sido extraída de las ordenanzas fiscales expuestas públicamente en sus correspondientes web municipales, entendiéndose por tanto que son las ordenanzas en vigor.

Marbella

“1. Cuando el incremento de valor se manifieste por la transmisión de la propiedad o por la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo de dominio sobre la vivienda habitual del causante, a título lucrativo y por causa de muerte, a favor de los descendientes, ascendientes, por naturaleza o adopción, y del cónyuge, la cuota íntegra del impuesto se bonificará en función del valor catastral correspondiente a dicha vivienda, con independencia del valor atribuido al derecho, mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

- a) El 95 por ciento si el valor catastral es inferior o igual a 125.000,00 euros.*
- b) El 50 por ciento si el valor catastral es superior a 125.000,00 euros e inferior o igual a 200.000,00 euros.*
- c) El 20 por ciento si el valor catastral es superior a 200.000,00 euros e inferior o igual a 300.000,00 euros.*

2. A los efectos del disfrute de la bonificación, se equipara al cónyuge a quien hubiere convivido con el causante con análoga relación de afectividad y acredite en tal sentido, en virtud de certificado expedido al efecto, su inscripción en el Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad de Andalucía.

3. Para la aplicación de la presente bonificación será necesario que concurren las siguientes circunstancias:

- El bien o derecho objeto de la transmisión haya sido la vivienda habitual del causante hasta la fecha de devengo del impuesto y, al menos, durante los dos últimos años. La concurrencia de este requisito será comprobada por la Administración Tributaria.

- El beneficio se aplicará, a solicitud del beneficiario. A tal efecto el obligado tributario debe solicitar la bonificación al presentar la declaración en plazo. Las solicitudes de beneficios fiscales que se presenten fuera del plazo anterior se considerarán extemporáneas.”

Vélez-Málaga

“1. Se bonificarán con un 95 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto las transmisiones de terrenos y la transmisiones de derechos de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, siempre que el inmueble transmitido haya sido hasta la fecha del fallecimiento la vivienda habitual de quien transmita por causa de muerte. Si en la misma división horizontal donde figure la vivienda habitual, el causante también posee una plaza de aparcamiento y/o un trastero, se considerarán unidades anejas a la principal y se les aplicará la misma bonificación.

2. Para el disfrute de esta bonificación deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- Los sujetos pasivos deberán estar censados en el padrón municipal de habitantes, al menos, con un año de antelación a la fecha del devengo.
- La condición de vivienda habitual del fallecido deberá estar acreditada mediante inscripción en el padrón municipal de habitantes, con al menos un año de antelación a la fecha del devengo. En caso de que el causante hubiera trasladado su domicilio censal al de uno de sus descendientes u otro familiar con un parentesco de hasta segundo grado y no posea otro inmueble que la vivienda que fue su domicilio habitual, esta última conservará su derecho a bonificación con un 95 por 100 de la cuota íntegra.

3. Se bonificarán con un 50 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto las transmisiones de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, de un segundo bien inmueble diferente al que constituía la vivienda habitual del fallecido, con el límite máximo del importe de bonificación que resultaría de la aplicación de los coeficientes, porcentajes y tipos aprobados a un bien con un valor catastral del suelo de 60.000 euros.

4. Para el disfrute de la bonificación del punto anterior los sujetos pasivos deberán estar censados en el padrón municipal de habitantes, al menos, con un año de antelación a la fecha del devengo.

5. Las dos bonificaciones anteriormente descritas (punto 1 y punto 3) deberán ser reintegradas según los siguientes porcentajes, si el inmueble o derecho se transmite en los diez ejercicios siguientes a la fecha del devengo de la transmisión lucrativa por causa de muerte respecto a la que se aplicó la bonificación, salvo que se trate de otra transmisión lucrativa por causa de muerte.

NÚMERO DE AÑOS TRANSCURRIDOS	PORCENTAJE DE LA BONIFICACIÓN A REINTEGRAR
1	100,00%
2	90,00%
3	80,00%
4	70,00%
5	60,00%
6	50,00%
7	40,00%
8	30,00%
9	20,00%
10	10,00%

En la declaración preceptiva del impuesto deberá regularizarse mediante autoliquidación la bonificación que deba reintegrarse. En caso contrario, esta se liquidará por los servicios gestores, con los recargos o intereses que correspondan.

6. La bonificación de la vivienda habitual se apreciará de oficio por los servicios gestores, cuando se emita la liquidación tributaria correspondiente, a raíz de la preceptiva declaración del sujeto pasivo. En el caso del segundo inmueble, los interesados deberán solicitar la concesión de la bonificación en el momento de la preceptiva declaración, determinando el bien sobre el que se desean que se aplique.

7. En caso de que no presente la correspondiente declaración y la liquidación se produzca tras un procedimiento de comprobación o de inspección, o se presente fuera de los plazos legalmente previstos, estas bonificaciones no serán aplicables. Si no se solicita la bonificación por un segundo bien en el momento de la declaración, ésta tampoco será aplicable.”

Mijas

“En los supuestos de transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativo del dominio, de la vivienda habitual del causante, realizada a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, la cuota íntegra resultante gozará de una bonificación del 95%. Dicha bonificación será de aplicación exclusivamente en aquellas viviendas cuyo valor catastral del suelo sea inferior a 100.000 euros.

En todo caso, para tener derecho a la bonificación, los adquirentes deberán demostrar una convivencia con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, lo cual se acreditará a través del padrón municipal de habitantes, y mantener la adquisición durante los dos años siguientes, salvo que falleciesen dentro de ese plazo.

El incumplimiento del requisito del mantenimiento de la adquisición implicará la pérdida del derecho al disfrute de la bonificación y la obligación de pago de la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la misma y de los intereses de demora correspondientes.

La bonificación tendrá carácter rogado, debiendo solicitarse dentro del plazo de seis meses, desde la fecha de fallecimiento del causante, prorrogables por otros seis. Dicha solicitud se entenderá como provisionalmente concedida, sin perjuicio de su posterior comprobación y de la práctica en su caso de la liquidación que proceda.”

Fuengirola

“Gozarán de una bonificación del 95% de la cuota íntegra del este impuesto las transmisiones de terrenos en los que estén enclavada la vivienda familiar, y la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativo del dominio de la misma, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Para la aplicación de la misma hay que acreditar que la transmisión del dominio o derecho se hace de la vivienda familiar y que el causante estuviera empadronado en ella, no obstante, vista la confluencia que en algunos casos se da y por causas mayores el fallecido ha tenido que modificar su domicilio de residencia por enfermedad debidamente justificada (residencia, familiar, etc...) debiendo aportar los justificantes médicos del servicio de salud.”

Benalmádena

“Se establece una bonificación del 95 por cien de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor del cónyuge o persona con la que se tuviera análoga relación de afectividad, siempre que se trate de la vivienda habitual del contribuyente, incluyéndose los aparcamientos y trasteros que a pesar de ser fincas registrales independientes se encuentren físicamente vinculados a la vivienda habitual.

Se entenderá que existe análoga relación de afectividad cuando exista una convivencia demostrada con el causante durante al menos los dos años anteriores al fallecimiento, lo cual se acreditará a través del Padrón Municipal de Habitantes.

Se entenderá como vivienda habitual, aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o momento de adquisición si dicho plazo fuera inferior a dos años.

Será requisito indispensable que el obligado tributario se encuentre al corriente en el pago de todas las exacciones municipales de las que resulte obligado, siempre que su correspondiente periodo voluntario de pago haya vencido.

La concurrencia de los requisitos previstos anteriormente se acreditará por el contribuyente mediante la aportación de los documentos que la justifiquen, pudiéndose aprobar por el Departamento de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Benalmádena el correspondiente modelo normalizado, todo ello sin perjuicio de la oportuna comprobación por parte de la Administración Tributaria Local.”

Torremolinos

No tiene establecida esta bonificación.

Estepona

“1. Gozarán de una bonificación del 95 % de la cuota íntegra del Impuesto, las transmisiones de terrenos, y la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges, los ascendientes y adoptantes, siempre que no se produzca una nueva transmisión o constitución de derechos reales sobre el inmueble, en un período de cuatro años, salvo fallecimiento del adquirente dentro de dicho plazo.

De producirse dentro del citado plazo una nueva transmisión o constitución de derecho real, se practicará liquidación por la parte del Impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la bonificación, más los intereses de demora correspondientes.

2. Para que proceda la bonificación contemplada en el apartado anterior es necesario que se den alguna de las siguientes condiciones:

- a) Que el heredero esté reconocido legalmente como persona cuidadora del causante. La bonificación se aplica al bien objeto de la transmisión, siempre que sea el domicilio del causante.*
- b) Que el heredero haya convivido con el causante al menos durante los últimos tres años y la vivienda objeto de la bonificación haya sido su domicilio habitual.*
- c) Que el causante haya constituido una hipoteca inversa sobre el bien objeto de la transmisión.*

3. La bonificación será del 95%, en las adquisiciones mortis causa, para los cónyuges, así como a los descendientes o ascendientes en primer grado.”

Rincón de la Victoria

“En los supuestos de transmisión o constitución de derechos reales, de goce limitativos del dominio de la o las viviendas y el resto de inmuebles del causante, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, la cuota íntegra resultante gozará de una bonificación de conformidad con los siguientes criterios:

- a) Se aplicará una bonificación del 95% en caso de transmisión de vivienda habitual, independientemente de su valor catastral.*
- b) Se aplicarán las siguientes bonificaciones a la transmisión del segundo y ulteriores inmuebles, teniendo en consideración la suma total de los valores catastrales:*
 - a. Hasta 50.000,00 euros: 85%*
 - b. Por el tramo existente entre 50.000,01 y 75.000,00: 80%*
 - c. Por el tramo existente entre 75.000,01 y 120.000,00: 75%*
 - d. Por tramos superiores a 120.000,01: 50%*

Para tener derecho a estas bonificaciones no será necesario que los adquirentes estén empadronados en el Municipio antes de la transmisión, ni que mantengan la adquisición durante plazo alguno. En caso de traslado por motivos de salud, tendrá la consideración de vivienda habitual aquélla que el causante hubiera ocupado hasta esa fecha.

La bonificación tendrá carácter rogado, debiendo solicitarse dentro del plazo de seis meses prorrogables por otros seis meses, a solicitud del sujeto pasivo. Dicha solicitud se entenderá como provisionalmente concedida, sin perjuicio de su posterior comprobación y de la práctica en su caso de la liquidación que proceda.

Para gozar de esta bonificación, será requisito imprescindible que el obligado tributario, en el momento de presentar la correspondiente solicitud, se encuentre al corriente de pago de todas las exacciones municipales de las que resulte obligado, siempre que su correspondiente período voluntario de ingreso haya vencido.

Se entenderá por vivienda habitual aquella donde se figure empadronado el causante.”

Antequera

“Asimismo, gozarán de una bonificación del 95 % del pago de la cuota íntegra de este impuesto aquellas transmisiones por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes, que se refieran a uso residencial (vivienda habitual), y que haya provocado que la persona receptora de la transmisión tenga sus ingresos menoscabados y se sitúen por debajo del IPREM.”

A modo de síntesis

	Porcentajes de bonificación	Mantenimiento de la adquisición, convivencia del adquirente y otros requisitos
MARBELLA	Vivienda habitual: 95% (VCT<125.000 euros). 50% (125.000<VCT<200.000 euros). 20% (200.000<VCT>300.000 euros)	Transmitente: 2 años como vivienda habitual.
VÉLEZ-MÁLAGA	Vivienda habitual, aparcamientos y trasteros vinculados a la vivienda: 95%	Transmitente: 1 año como vivienda habitual. Adquiriente: 1 año empadronado.
	Segundo inmueble (no vivienda habitual): 50% (VCS<60.000 euros)	Adquiriente: 1 año empadronado.
MIJAS	Vivienda habitual: 95% (VCS<100.000 euros)	Convivencia adquirente: 2 años. Mantener adquisición: 2 años.
FUENGIROLA	Vivienda habitual: 95%	
BENALMÁDENA	Vivienda habitual, aparcamientos y trasteros vinculados a la vivienda: 95%	Transmitente: 2 años como vivienda habitual. Convivencia adquirente: 2 años.
TORREMOLINOS	Sin bonificación	-
ESTEPONA	Vivienda habitual: 95%	Mantener adquisición: 4 años. Cumplir alguna de las siguientes condiciones: – Adquiriente sea el cuidador del causante y la vivienda sea domicilio del causante. – Convivencia adquirente: 3 años y la vivienda sea su domicilio habitual. – Causante haya constituido una hipoteca inversa.
	95%	Conyugue, descendiente o ascendiente en primer grado

RINCÓN DE LA VICTORIA	Vivienda habitual: 95%	
	Segundo y ulteriores inmuebles: 85% (VCT<50.000 euros) 80% (50.000<VCT<75.000 euros) 75% (75.000,01<VCT<120.000 euros) 50% (VCT>120.000 euros)	
ANTEQUERA	Vivienda habitual: 95%	Adquiriente con ingresos por debajo del IPREM

El artículo 108.4 del TRLRHL establece los sujetos que pueden tener derecho a la bonificación mortis causa: descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes del causante. Marbella amplía esos supuestos equiparando al cónyuge a quien hubiera convivido con el causante con análoga relación de afectividad y lo acredite con su inscripción en el Registro de Uniones de Hecho. Benalmádena lo regula de manera similar si bien esa “análoga relación de afectividad” queda demostrada por la convivencia con el causante durante al menos los dos años anteriores al fallecimiento, lo cual se acreditará a través del padrón de habitantes.

VCS: Valor Catastral Suelo
VCT: Valor Catastral Total

A modo de conclusión de este capítulo, puede observarse la gran diversidad en la regulación de la bonificación, cuya configuración afecta a:

- El tipo de bien inmueble transmitido y su valor catastral (del suelo o total).
- Los condicionantes que discriminan los sujetos pasivos beneficiarios en función a su vínculo con el causante.
- El periodo de convivencia con el causante.
- La renta de los herederos.
- El periodo de permanencia de la propiedad.
- El tiempo transcurrido desde la adquisición del inmueble transmitido.

En algunos casos, estas últimas variables determinan el porcentaje de la bonificación.

En consecuencia, la combinación de tan elevado número de variables dificulta enormemente a este Comité de Expertos, como seguramente lo hará al lector de este informe, la apreciación de los modelos -o tipos de bonificación dentro de cada uno- más o menos ventajosos en cada caso, y por tanto, manifestarse acerca de la mayor conveniencia de uno respecto de otro.

Ya en junio de 2014²¹, este Comité de Expertos recomendó, en lo relativo al impuesto de plusvalía, lo siguiente:

“Proponer la existencia de un marco de referencia normativo mínimo para todos los Municipios a los efectos de que se concrete la regulación legal en determinados supuestos susceptibles de ser bonificadas (transmisiones mortis-causa o inmuebles afectas al ejercicio de actividades económicas), para evitar la gran dispersión que presenta actualmente su reglamentación según las ordenanzas de los municipios que la aplican”.

²¹ Conclusiones del Comité de Expertos para el estudio del escenario tributario municipal en España 2014. Resumen ejecutivo final.

En la práctica, puede pensarse que cada municipio regula este beneficio fiscal de acuerdo con sus propias características socio-económicas, considerando las circunstancias de su mercado inmobiliario y su evolución, así como, el difícil equilibrio entre los ingresos que genera el impuesto en las transmisiones mortis-causa y el montante de las bonificaciones que pueden concederse dentro de parámetros de justicia tributaria, sostenibilidad financiera y equilibrio presupuestario.

Como se ha podido apreciar, en la regulación de este beneficio pueden influir y habrán de considerarse muchos factores económicos, sociales y, fundamentalmente, políticos que dificultan una recomendación contundente y definitiva sobre el modelo más idóneo a emplear en cada caso.

7. FÓRMULAS ALTERNATIVAS EN LA CONFIGURACIÓN DE LA BONIFICACIÓN MORTIS-CAUSA.

Como se ha visto, la bonificación y sus límites se encuentran regulados en el artículo 108.4 del TRLRHL. En concreto, dicho artículo establece que: *“las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes”* añadiendo en su apartado 6 *“La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los apartados anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal”*.

Adicionalmente, en el capítulo 6 del estudio que nos ocupa nos preocupábamos de cómo se había desarrollado la regulación de este beneficio en otras ciudades españolas en los últimos años.

Partiendo de ello, y ante la prudencia que debemos observar en un tributo que actualmente está en periodo de reforma en las Cortes Generales, se pueden plantear diferentes alternativas en la regulación de la bonificación atendiendo²²:

- Al sujeto pasivo.
- Al objeto tributario.
- A la cuantía de la bonificación.

En cuanto a la primera de las variables indicadas, es evidente la capacidad que tienen los ayuntamientos de restringir la naturaleza del sujeto pasivo con derecho a este beneficio fiscal, por ser potestativa la bonificación. Hay, por ejemplo, ayuntamientos que lo han reducido a ascendientes y descendientes de primer grado, a ascendientes que no tuvieran otras fincas en el caso de poseerlas en el momento de la transmisión y otros a la condición de que sean menores de 18 años no emancipados.

En cualquier caso, conviene tener presente que los ayuntamientos al configurar su sistema tributario, en general, y al establecer limitaciones o restricciones en el disfrute de beneficios fiscales, en particular, siempre *“tienen que respetar tanto el principio de igualdad ante la ley (artículo 14 Constitución Española) como el de justicia tributaria (artículo 31.1 Constitución Española)”*²³.

Lo importante es que los ayuntamientos articulen y utilicen esta bonificación para cumplir con los objetivos de protección que estimen convenientes dentro del principio de autonomía local; protección a la familia²⁴, protección del derecho a la vivienda²⁵, protección de clases menos

²² Esta problemática se encuentra muy bien tratada en el artículo “La potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición mortis causa de derechos sobre la vivienda habitual del causante” publicado por Irene Rovira Ferrer, profesora de Derecho Financiero y Tributario de la UOC y publicado en la Revista Técnica Tributaria, número 121, sección Estudios correspondiente al segundo trimestre de 2018 editada por la Asociación Española de Asesores Fiscales.

²³ Irene Rovira Ferrer, “La potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición mortis causa de derechos sobre la vivienda habitual del causante”, Revista Técnica Tributaria número 121, AEAFF

²⁴ Artículo 39 de la Constitución Española.

²⁵ Artículo 41 de la Constitución Española.

favorecidas o las que se estimen siempre que no supongan una quiebra de la obligación general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Pero, a sensu contrario, y aplicando idénticos principios desde una perspectiva opuesta, los ayuntamientos también pueden ampliar el universo de sujetos pasivos que pueden beneficiarse de la bonificación. Nos encontramos de esta forma con opciones que contemplen la posibilidad de incluir entre los beneficiarios, además de los cónyuges, a causahabientes por uniones estables de pareja, así como otros supuestos que puedan configurarse, en los que se respeten los mencionados principios tributarios.

A la hora de determinar los sujetos susceptibles de bonificación se pueden introducir diferencias de tratamiento fiscal que deberán estar debidamente fundamentadas *“en razones justificadas (como pueden ser sus niveles de ingresos, el requisito de convivencia o el valor de la vivienda transmitida) que impidan la discriminación”*²⁶.

Una de las diferencias más utilizadas en dicho tratamiento es la de la exigencia de la convivencia previa con el causante mediante la que, y en aplicación de la potestad que el apartado 6 del artículo 108 antes citado, se puede limitar el acceso a la bonificación. Entendiendo que esta no vulnera, además, los principios del artículo 31.1 de la Constitución, lo que no se podría sería vincularla al requisito de estar inscrito en el padrón municipal²⁷ ni obviar otras circunstancias que puedan impedir la necesaria convivencia, como internamientos hospitalarios o de otro tipo²⁸.

En cualquier caso, se ha revelado compleja la demostración de este requisito (convivencia) ante las múltiples circunstancias que se pueden dar. En particular porque ha quedado clara en el ámbito judicial la imposibilidad de vincularla al empadronamiento como único medio de prueba porque hay situaciones como las detalladas en el párrafo anterior en las que no se podría demostrar la convivencia por su propia inexistencia de forma que podría ser incorrecto considerar esas circunstancias como invalidantes para acceder a la bonificación (caso de causante internado por largo tiempo en centro hospitalario o de causahabiente que por razones formativas esté ausente largo tiempo de su domicilio, por ejemplo). Como el requisito de la convivencia es exigido por las ordenanzas del municipio de Málaga, sería por tanto razonable contemplar una mayor precisión en su regulación o bien su eliminación.

Otro de los criterios de discriminación de los sujetos pasivos que puedan beneficiarse de la bonificación puede ser el importe de la renta, un planteamiento que se encuentra muy unido al concepto de capacidad económica o al concepto de progresividad. De forma similar, el número de personas que integran la unidad familiar del sujeto pasivo podría emplearse para establecer el derecho a este beneficio fiscal, así como su modulación, articulada por ejemplo a través de diferentes porcentajes aplicables al mismo.

En relación al objeto tributario, la vivienda habitual resulta ser la figura que de forma más recurrente se asocia al mismo, aunque su definición, a efectos de este impuesto y del que recae

²⁶ Irene Rovira Ferrer, “La potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición mortis causa de derechos sobre la vivienda habitual del causante”, Revista Técnica Tributaria número 121, AEAJ

²⁷ STSJ de Cantabria 310/2017. “No es el único medio de prueba el domicilio habitual. Los datos de empadronamiento suponen una presunción iuris tantum que puede desvirtuarse mediante prueba en contrario”.

²⁸ Son múltiples los ayuntamientos que incluyen el requisito de la convivencia como los ayuntamientos de Hospitalet de Llobregat, Segovia, entre otros.

sobre los bienes inmuebles no ha sido establecida en el TRLRHL. Como consecuencia serán los ayuntamientos en uso de sus facultades los que podrán determinar las condiciones para que una vivienda tenga el carácter de habitual así como los elementos que la conformen (garajes, trasteros y otros anejos), algo que ciertamente han hecho.

Al referirnos a la transmisión del objeto también nos referimos a la transmisión de elementos y fincas pertenecientes al negocio familiar y que podría encontrar amparo en el artículo 39 de la Constitución Española con el objeto de proteger social, económica y jurídicamente a la familia o el deber de los poderes públicos de proteger la libertad de empresa²⁹. Este es un camino que no se encuentra del todo explorado por las entidades locales y que presenta posibilidades futuras.

Por último, y en relación a la cuantía de la bonificación, el TRLRHL establece el límite del 95% de la cuota íntegra del impuesto en su artículo 108.4. Queda establecido como tope, a diferencia de otros impuestos como el IBI o el IAE que en determinadas circunstancias tendrán una bonificación fija del 50%. El porcentaje aplicado puede ser único o diverso en función de la referencia sobre el que se aplique: diferentes tramos de valor catastral, tipo de inmueble, tipo de vivienda, local de negocio, etc.

Es una realidad que los ayuntamientos han establecido tipos diferenciados siendo quizás Málaga la ciudad que más previsiones variables ha establecido con el objeto de tener en cuenta todas las posibilidades que ofrece tanto la cuantía como la determinación del sujeto intentando conjugar los principios constitucionales de aplicación³⁰.

Respecto al mantenimiento de la propiedad o de los derechos que recaigan sobre la vivienda habitual parece claro, por distintos pronunciamientos de los tribunales en otras cuestiones, que mientras sí se puede obligar a conservar el patrimonio del causante para disfrutar de la bonificación, no lo es tanto que se pueda obligar a fijar continuamente el domicilio habitual en el bien transmitido, por vulnerar el derecho a la libre elección de residencia promulgado en el artículo 19 de la Constitución Española.

Como hemos indicado en el apartado 4.1, entendemos procedente una modificación en la Ordenanza fiscal que, manteniendo el carácter de rogado del beneficio fiscal, no limite su aplicabilidad a los supuestos de declaración o autoliquidación realizadas en plazo, sino que pueda solicitarse también en una declaración extemporánea, o en el seno de los procedimientos de comprobación limitada e inspección.

A modo de resumen y en relación a las diferentes fórmulas aplicables podemos concluir que la ordenanza de Málaga, como menciona la profesora Rovira, reúne toda la posible variedad de determinación de los sujetos susceptibles que pueden optar a la bonificación, respetando los diferentes requerimientos constitucionales. Contempla varios porcentajes en función del valor catastral de la vivienda; atiende a condiciones subjetivas, como ser pensionista, desempleado,

²⁹ Artículo 38 de la Constitución Española: "Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación".

³⁰ Irene Rovira Ferrer en su trabajo "La potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición mortis causa de derechos sobre la vivienda habitual del causante" dedica un párrafo para detallar las diferentes maneras que la ordenanza del Ayuntamiento de Málaga utiliza para discriminar de manera adecuada tanto el sujeto pasivo como los tipos aplicados.

menor de 30 años, gran invalidez o víctima de violencia de género; y vincula a cierto nivel de renta de la unidad familiar referenciado al IPREM.

Entendemos que las posibles reformas de la actual regulación de la bonificación en la ciudad de Málaga -teniendo en cuenta las lógicas reservas al tratarse de un tributo en proceso de reforma en el Congreso-, podrían profundizar en aspectos relacionados con la consideración del nivel de renta de la unidad familiar como elemento de discriminación en la aplicación de este beneficio fiscal. Sin embargo, cualquier supuesto adicional debe tener en cuenta su aplicación práctica. En definitiva, lograr un razonable coste de gestión y que no la haga inasumible, en términos de eficiencia y eficacia de la administración tributaria.

8. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA COMO ELEMENTO DETERMINANTE EN LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO. ESPECIAL REFERENCIA A SU RELEVANCIA EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO.

El artículo 31 de la CE³¹ establece en sus tres apartados los principios en los que se basa el cumplimiento de los deberes tributarios:

- En el apartado primero, los principios de universalidad, individualidad, igualdad y progresividad, no confiscatoriedad y capacidad económica.
- En el segundo, el principio de eficacia y economía en la ejecución del gasto.
- En el tercero, el principio de reserva de ley en materia tributaria.

El principio de capacidad económica es uno de los principios constitucionales del ordenamiento financiero. Conforme a este principio, todas las personas contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Su relevancia histórica es destacada por Martín Queralt³² al afirmar que *“en el ordenamiento español, desde la ya lejana Carta de Bayona hasta la vigente Constitución, todas las Cartas Magnas han incorporado dicho principio, como criterio natural de justicia tributaria, con fórmulas casi idénticas y en las que se establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos –en proporción a los haberes-, -de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a contribuir-, etc. El principio se erige así en salvaguarda frente a un pretendido poder tributario omnimodo y arbitrario y trata de embridar el ejercicio de este poder, encauzándolo a través del derecho”*.

D. Antonio Vaquera García (Profesor Titular de Derecho Financiero, de la Universidad de León) destaca la trascendencia e importancia del principio de capacidad económica³³: *“...el resto de principios constitucionales tributarios contenidos en el Alto Texto de 1978 no tendrían razón de ser sin la presencia de la capacidad económica. Así, los principios de justicia material del artículo 31 de la Constitución –igualdad, generalidad tributaria, progresividad y no confiscatoriedad– tienden siempre a ser definidos en relación con la riqueza de la que es titular o que gestiona un determinado individuo, lo que no es sino la demostración de su capacidad contributiva. Ello se comprueba fácilmente si ponemos en relación los mismos con ésta, del siguiente modo:*

- *En la igualdad tributaria por el hecho de tener que pagar lo mismo los que tengan la misma riqueza.*

³¹ Artículo 31 C.E.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

³² Fernando Hernández Guijarro. Crónica Tributaria Núm. 167/2018. Instituto de Estudios Fiscales.

³³ “El principio de capacidad económica en España: ¿Vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y el gravamen municipal sobre las plusvalías.” Revista Jurídica de la Universidad de León.

- En la generalidad en razón de que todos los que demuestren la misma riqueza deben contribuir a sufragar los gastos públicos sin que existan privilegios ni exenciones que no estén motivadas en otros principios constitucionales.
- En la progresividad de acuerdo a que debe contribuir más el que más capacidad económica tenga de forma más que proporcional al aumento de la misma, buscando de ese modo la redistribución de la renta.
- Finalmente, en la no confiscatoriedad debido a que no se puede hacer prescindir al sujeto de sus medios de vida, es decir, de sus rentas y bienes, por lo tanto, de su capacidad para hacer frente a las obligaciones cotidianas.”

Continuando con el Profesor Vaquera podemos decir que *“si la riqueza del sujeto contribuyente no se tiene correctamente en cuenta a la hora de sufragar un tributo, éste quedará vacío de contenido o, al menos, no cumplirá con los mandatos derivados de la Constitución, lo que puede redundar en la declaración de inconstitucionalidad de su normativa reguladora y, mucho más grave que ello, la injusticia de su aplicación práctica”*.

Sáinz de Bujanda, refiriéndose a los tributos directos escribía: *“La renta neta y actual, efectivamente percibida por cada individuo, no es, sin embargo, íntegramente computable para fijar la extensión de la riqueza imponible del sujeto. Los gastos vitales mínimos han de ser deducidos de esa renta. Sólo la diferencia puede considerarse disponible para el pago del tributo, y, por tanto, sólo de ella podrá afirmarse que confiere capacidad contributiva al perceptor”*³⁴.

Sería conveniente hacernos eco también de la opinión del profesor Aparicio Pérez cuando sienta como conclusiones sobre la cuestión, entre otras, que la capacidad económica no puede predicarse de todos los tributos sino sólo y exclusivamente de los impuestos, por lo tanto no puede aplicarse a la totalidad del sistema extendiéndola a las tasas y a las contribuciones especiales, ya que estos gravámenes por la propia naturaleza que les ha dado el legislador se basan en el principio del beneficio y no de la capacidad de pago. También considera que responde siempre a una realidad económica real y directa. Nada más contrario de ella que gravar una riqueza o renta potencial o virtual, siendo en el derecho español una referencia genérica sin contenido propio, debiendo aplicarse, en consecuencia, a través de otros principios como el de generalidad o de no confiscatoriedad ³⁵.

La capacidad económica es la condición necesaria para la existencia del tributo: *“únicamente en la medida que se ponga de manifiesto la capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible, su cuantificación económica y la aplicación del tipo impositivo, será posible exigir al obligado tributario su contribución al sostenimiento de los gastos públicos”*³⁶.

En relación con el gravamen de las plusvalías en el ámbito local, desde hace tiempo, se extiende la duda sobre la posible vulneración del principio de capacidad económica en lo referente a la forma de cuantificar la base imponible del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Es evidente que la norma solo admite como resultado del impuesto la existencia de cuotas positivas, es decir, sin que ningún artículo prevea la posibilidad de utilizar otro método alternativo de cuantificación de las plusvalías, al mismo

³⁴ Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

³⁵ Aparicio Fernández, A. “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de tributos”. Información Fiscal.

³⁶ Fernando Hernández Guijarro. Crónica Tributaria núm. 167/2018. Instituto de Estudios Fiscales

tiempo que no se contempla el supuesto de una minusvalía en la enajenación de inmuebles, considerando siempre que existe un incremento por el que tributar.

El gravamen no se liga necesariamente a un “incremento”, sino más bien a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo que se puede extender hasta los 20 años.

En opinión del profesor Antonio Vaquero García: *“La vulneración al principio de capacidad económica por parte del Impuesto en cuestión, era llamativa desde hace tiempo. No nos planteamos la supresión de dicho gravamen sino manifestar que con el método de cálculo de la base imponible, aplicando unos porcentajes sobre el valor catastral del terreno y no mediante la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del inmueble –como se hace en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas–, se estaba incidiendo sobre una riqueza irreal, es decir, sobre un supuesto en el que no existía tal riqueza. En definitiva, es de esperar que ahora el legislador se plantee una reforma –a la que le empuja el Alto Tribunal– del citado Impuesto de plusvalías y declare la exención total de los casos en que se demuestre que el valor de los terrenos enajenados no ha experimentado un ascenso”.*

Siguiendo al mismo autor, puede indicarse que la existencia en nuestro ordenamiento de casos en los que no se considera la capacidad económica de un individuo ni para medir la base imponible del gravamen, ni se emplea para modular la cuota tributaria resultante puede llevarnos a pensar en que se ha vaciado de contenido el artículo 31.1 de la Constitución y que prima en la voluntad del legislador una forma de estructurar algunos impuestos que se dirige fundamentalmente a asegurar unos ingresos tributarios. Solo podemos desear, como indica Vaquero García *“que las futuras modificaciones y reformas tributarias sean más cuidadosas en este extremo y que uno de los pilares del sistema fiscal español, al igual que otros países de nuestro entorno, se tenga en cuenta para ello, evitando así que, a la ya de por sí gravosa presencia de los impuestos, se añada la de una importante injusticia en su articulación y estructura”.*

La situación de posible incertidumbre sobre el impuesto conocido como plusvalía y el principio de capacidad económica ha quedado más clara con la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, por la que se declaran inconstitucionales algunos preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por posible vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 de la Constitución Española.

El TC declara inconstitucionales y nulos los arts. 107.1 y 107.2 a)³⁷ del TRLRHL, *«únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica»*. No

³⁷ Artículo 107 TRLRHL. Base imponible.

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas: a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los

quedan afectadas por la declaración de inconstitucionalidad las letras b), c) y d) del apartado 2 del art. 107.2 por cuanto regulan las reglas para la determinación del valor de terreno en la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio. La declaración de inconstitucionalidad y nulidad también se extiende, por conexión, al art. 110.4 TRLRHL³⁸, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica.

El Tribunal considera que aun cuando conforme a su regulación el objeto del impuesto es el “incremento de valor” que pudieran haber experimentado los terrenos durante un determinado periodo de tiempo, el gravamen por el contrario no se anuda necesariamente a la existencia de ese incremento sino a la titularidad del terreno durante un determinado periodo temporal. El nacimiento de la obligación se hace depender de la transmisión de un terreno, pero no es en modo alguno una condición suficiente en un tributo que pretende gravar el “incremento de valor”.

El TC juzga que a esa transmisión hay que añadir la precisa materialización de una plusvalía exponente de la capacidad económica si no real, al menos potencial. Cuando no se produce ese incremento de valor del terreno que se transmite “la capacidad económica pretendidamente gravada, deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose el principio de capacidad económica”.

Por otra parte la Sentencia del TC, manifiesta lo siguiente: “el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual”. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, es decir, aquellas que no presentan aumento del valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, los artículos 107.1 y 107.2 a) “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica”.

Antonio Vaquera García, considera que el TC toma una decisión acertada: “Evidentemente no se trata de suprimir el impuesto sino de manifestar que con la forma de calcular la base imponible, aplicando un porcentaje sobre el valor catastral del terreno y no mediante diferencia entre los valores de adquisición y transmisión del inmueble – como se hace en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas-, se está incidiendo sobre una riqueza irreal, es decir, sobre un supuesto en el que no existe tal riqueza”.

procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

³⁸ Artículo 110 TRLRHL. Gestión tributaria del impuesto.

4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas. En ningún caso podrá exigirse el impuesto en régimen de autoliquidación cuando se trate del supuesto a que se refiere el párrafo tercero del artículo 107.2.a) de esta ley.

El Tribunal Constitucional declara que, a partir de la publicación de la Sentencia, corresponde al legislador regular la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Con posterioridad, el Tribunal Supremo (STS 2499/2018), ha interpretado el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional y considera que una parte de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL “adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial”: en este sentido son constitucionales y resultan plenamente aplicables, en todos los supuestos en los que el obligado tributario no acredite que la transmisión de propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de valor, es decir una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la CE.

Además el TS entiende que el artículo 110.4 del TRLRHL, sin embargo, “es inconstitucional y nulo en todo caso” (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, “no permite acreditar un resultado diferente al resultado de la aplicación de las reglas de valoración que contiene”, dicho de otro modo, porque impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la inexistencia de una situación inexpresiva de capacidad económica”. Es la nulidad total de este artículo la que “posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento de valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita a la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLRHL”

En relación con la prueba de la inexistencia de una plusvalía real y efectiva obtenida en la transmisión del terreno, considera el Tribunal:

- En primer lugar, que corresponde "al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido".
- En segundo término, que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU "podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla".
- En tercer lugar, que aportada "por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLRHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía".

9. LAS RECOMENDACIONES DE LA “COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REVISIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN LOCAL (GOBIERNO Y FEMP)”.

El Consejo de Ministros, el 10 de febrero de 2017, autorizó la creación de dos Comisiones de Expertos a efectos de la revisión de los modelos de financiación autonómica y de financiación local, y para dar un fuerte impulso al proceso de actualización de ambos sistemas de financiación. Como misión de ambas Comisiones se determinó la revisión y análisis de los dos sistemas para la formulación posterior de nuevos modelos que se fundamenten en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos.

Las dos Comisiones se configuraron con profesionales independientes de reconocido prestigio. En el caso del modelo de financiación local, con profesionales de la Administración General del Estado y de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), en tanto asociación representativa de las Entidades Locales con mayor implantación en el ámbito nacional.

Los principios de actuación de la Comisión fueron acordados por unanimidad de sus miembros. Estos principios esencialmente son: la independencia de actuación y libertad de organización, la plena colaboración y constante coordinación y la preferencia por el principio de unanimidad o consenso de decisión. Con este Informe se pretendió dar cumplimiento al citado Acuerdo del Consejo de Ministros, analizando los principales problemas del actual modelo de financiación, los principios generales que, a juicio de la Comisión, deberían sustentar la reforma y las principales elecciones efectuadas como directrices recomendadas, tanto en materia tributaria –elementos sustantivos de cada tributo y propuestas generales en materia de aplicación y revisión de los tributos locales– como en el régimen de transferencias, y en el régimen presupuestario.

Con la entrega de este Informe en los términos previstos en el Acuerdo del Consejo de Ministros, la Comisión dejó de desempeñar sus funciones y se consideró extinguida al haber cumplido los objetivos para los que fue creada.

El Informe correspondiente al ámbito local analiza los principales problemas del modelo de financiación, los principios generales que a juicio de la Comisión deberían sustentar la reforma y las principales elecciones efectuadas como directrices recomendadas, tanto en materia tributaria como en el régimen de transferencias, y en el régimen presupuestario.

El Informe de la Comisión nos alerta de la complejidad de la problemática que afecta a la financiación del mundo local y trata, a lo largo de sus más de 200 páginas, de establecer propuestas para la mejora del sistema de financiación local.

Si observamos el índice del trabajo nos haremos idea de los muy numerosos problemas que la Comisión trata de abarcar:

- Dimensión de las haciendas locales.
- Principios rectores de la inserción de las Entidades Locales en el conjunto del sector público.
- Revisión de la regla de gasto.
- Transparencia y contabilidad pública.
- Reforma del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- Reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas.

- Reforma del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- Reforma del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- Reforma del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
- Impuesto sobre aprovechamientos de cotos de caza y pesca.
- Creación de un Impuesto sobre Estancias Turísticas.
- Recargos municipales y provinciales.
- Reforma de las tasas.
- Precios públicos.
- Reforma de las contribuciones especiales: Áreas Comerciales Urbanas.
- Reforma de la organización administrativa y procedimental.
- Reforma del sistema de transferencias.
- Reforma de la financiación del transporte público.

Para continuar con el objetivo de nuestro trabajo, en este apartado nos centraremos únicamente en el análisis que el Informe realiza en relación al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Por su concreción y trascendencia transcribimos en primer lugar algunas de las consideraciones que sobre esta materia se realizan en el Informe de la Comisión, para posteriormente comentar las opiniones al respecto³⁹.

Consideraciones generales. Hecho imponible.

Entre las consideraciones generales, la Comisión de Expertos admite que las STC-59/2017, y 37/2017 han puesto de manifiesto la inconstitucionalidad de los artículos relativos a la determinación de la base imponible, aunque sólo en aquellos supuestos en los que se someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica.

La fórmula para calcular el impuesto provoca que éste deba satisfacerse igualmente en aquellos supuestos en los que el valor de los terrenos no se ha incrementado, o incluso ha disminuido, contradiciendo el principio constitucional de capacidad económica.

Propuestas sobre la supresión del tributo o la no sujeción de las minusvalías

La Comisión, para evitar cualquier posibilidad de doble imposición y eliminar cualquier tacha de inconstitucionalidad de la vigente normativa reguladora del impuesto, debatió como una primera posibilidad la supresión del IIVTNU. Esta supresión llevaría a compensar la pérdida de recaudación en los municipios con un recargo o participación en aquellos tributos que gravan las plusvalías en los bienes inmuebles o los que gravan las transmisiones inmobiliarias.

En el caso de mantenimiento de la vigente regulación, la posible solución sería, en opinión de la Comisión de Expertos, establecer expresamente un supuesto de no sujeción, ya que, donde no ha habido un aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, no hay capacidad económica gravable.

Propuestas sobre la determinación de la base imponible y una nueva configuración del Impuesto

³⁹ “Reformando la financiación local ¿Un viaje o una excursión? (Las propuestas de la Comisión)” Ana Muñoz Merino (Universidad de Cantabria) y Javier Suárez Pandiello (Universidad de Oviedo).

La Comisión antes de proponer una nueva configuración del Impuesto, considera que éste debería gravar no solo el incremento de valor de los terrenos, sino las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de los bienes inmuebles, estableciendo las oportunas medidas para evitar la doble imposición en relación con otros impuestos que gravan materias similares, y debiendo al mismo tiempo coordinar la determinación de la base imponible en estos impuestos respecto a la cuantificación de las plusvalías.

El Impuesto local debería referirse al bien inmueble y no solo al suelo o terreno. Por otra parte, se requiere un tratamiento igual de los bienes inmuebles, ya se trate de bienes rústicos, solares o inmuebles construidos que, indudablemente denotarán mayor capacidad económica.

En esta línea, la Comisión propone modificar el hecho de que la regulación actual no permite gravar las plusvalías generadas en un plazo inferior a un año, que pueden ser, en muchos casos, las plusvalías más especulativas. Ello supone, sin duda, una importante quiebra de los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad tributaria.

Con esa misma orientación, se requiere un tratamiento igual de los bienes inmuebles, ya se trate de bienes rústicos, solares o inmuebles; y para finalizar se necesita de una simplificación en la gestión y la generalización del régimen de autoliquidación.

La determinación y cuantificación de las plusvalías sometidas a gravamen

La propuesta de la Comisión para el nuevo impuesto consiste en calcular el incremento de valor de los terrenos atendiendo a la diferencia entre el valor de la transmisión y el valor de adquisición y añade que debe tenerse en cuenta que la sustitución que se propone por valores reales de los actuales valores catastrales exigiría una importante revisión de los tipos de gravamen actualmente establecidos.

Reforma del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Nuevo Impuesto Municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias

La Comisión propone la sustitución del actual IIVTNU por un nuevo Impuesto Municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias (IMPI) en el que sean sometidos a tributación los incrementos de valor de los bienes inmuebles de cualquier naturaleza, incluidos los que se hayan podido generar en un plazo inferior al año. Para corregir la doble imposición, éste nuevo impuesto sería deducible de la base imponible de los distintos impuestos estatales que gravan las plusvalías inmobiliarias.

Asimismo, se debería modificar la determinación de la base imponible del Impuesto, sustituyendo la aplicación de porcentajes sobre el valor catastral, por la diferencia entre valor real del bien inmueble en la transmisión y su valor de adquisición.

En la determinación del valor de adquisición, sería conveniente aplicar índices correctores para tener en cuenta los efectos de la inflación, de modo que se permita gravar incrementos reales de valor y no incrementos nominales o ficticios.

La Comisión se inclina por la aplicación, con carácter general, del sistema de autoliquidación.

Tras estos comentarios sobre las opciones planteadas por la Comisión de Expertos, consideramos relevante hacer mención al trabajo realizado por el catedrático Javier Suárez Pandiello y Ana Muñoz Merino ya citado anteriormente.

En primer lugar, una cuestión de método, en el documento citado se considera que dado que las administraciones territoriales constituyen “vasos comunicantes” de un único sector público la reforma de los modelos de financiación debería haberse acometido conjuntamente, cualquier cambio en uno tiene implicaciones para los demás. Se trata de un planteamiento numerosas veces reclamado por la FEMP. Por el contrario, nuevamente, se ha optado por crear comisiones diferenciadas.

Sobre la *plusvalía municipal*, enfatiza en que la problemática suscitada con el impuesto, relativa a su configuración legal, ha sido muy criticada por la literatura académica: *“En realidad, decir que el incremento real es el resultado de aplicar un porcentaje (fijado libremente por el ayuntamiento en virtud de los años transcurridos) al valor catastral del terreno en el momento de la transmisión no parece adecuado. El hecho de que esa manera de determinar la base imponible dé inevitablemente como resultado incrementos positivos fue lo que terminó por hacer efectiva lo que era una “muerte anunciada”, en forma de declaración de inconstitucionalidad del tributo en el momento en que la crisis económica empezó a aflorar gran cantidad de minusvalías inmobiliarias”*.

Suárez Pandiello y Muñoz Merino optan por la propuesta de suprimir completamente el impuesto de plusvalía municipal. En su lugar se implantaría un nuevo Impuesto Municipal sobre Plusvalías Inmobiliarias con las siguientes características:

- Que cuantifique el hecho imponible atendiendo al valor real (diferencia entre valor de transmisión y adquisición),
- Que considere todo tipo de incrementos (suelo y construcciones),
- Que abarque todo tipo de bienes (rústicos, urbanos,...),
- Que incluya las plusvalías cualesquiera que sean los plazos de generación (también plusvalías de menos de un año) y
- Que confiera al impuesto la condición de deducible de los impuestos estatales al objeto de corregir los supuestos de doble imposición.

Por último comentar que, como expone Ruiz Galdón⁴⁰, este impuesto garantiza la sostenibilidad económica y financiera del municipio de Málaga permitiendo que en otros tributos de la ciudad exista una considerable reducción de las cuotas medias por habitante respecto a municipios de su entorno o similares. Cualquier reducción en los ingresos por la Plusvalía en la ciudad de Málaga deberá ser valorada a la hora de adoptar decisiones para conseguir el obligado equilibrio presupuestario establecido por el artículo 135 de la CE y cumplir con las reglas impuestas por la UE respecto de la consolidación fiscal. Por todo ello tan solo cabe reducir gastos o aumentar otros ingresos.

Además, siguiendo con el Profesor Ruiz Galdón, las reclamaciones presentadas y las que puedan presentarse generarán al municipio unas obligaciones de pago de elevado importe que

⁴⁰ Economista y Profesor de la Universidad de Málaga. Miembro del Comité de Expertos. Exgerente del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria y Otros Servicios del Ayuntamiento de Málaga.

deberán ser consideradas en ejercicios venideros. Esto puede constituir una debilidad para la hacienda municipal ya que además vendrá acompañado de la consiguiente pérdida de recaudación y por consiguiente de una dificultad añadida en la sostenibilidad del gasto público municipal, gran parte de él dirigido a familias de menor poder adquisitivo o capacidad de renta en la ciudad.

Otro factor a considerar ante cualquier solución es que el gobierno acaba de anunciar la compensación de la pérdida de ingresos de este tributo, lo que aconseja mayor prudencia a la hora de reformarlo antes de que se conozca la fórmula de compensación.

Por lo anterior, Ruiz Galdón sugiere no modificar la ordenanza fiscal del tributo hasta conocer la reforma del impuesto en las Cortes Generales. Si observamos las compensaciones recibidas por la pérdida del IAE en 2002, podemos pensar que es muy probable que las cantidades por la compensación por la pérdida del IIVTNU sean considerables y que éstas lleguen a consolidarse asegurando la sostenibilidad del gasto público municipal.

10. CONCLUSIONES FINALES

El Comité de Expertos para asuntos tributarios municipales finaliza, con este capítulo de conclusiones, el estudio realizado por encargo de la Junta de Gobierno Local sobre la problemática de las transmisiones mortis causa en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), con especial referencia a las bonificaciones aplicables.

La cuestión que ha sido objeto de nuestro análisis es, sin duda, un tema de notoria actualidad en el ámbito de la tributación municipal de nuestro país. El mismo ha suscitado un amplio debate, que incluso ha llegado a cuestionar la propia existencia del impuesto, un asunto que, por el alcance del encargo recibido, no hemos abordado.

No obstante lo anterior, este Comité de Expertos ha dedicado un espacio para analizar la posible vulneración del principio de capacidad económica sobre la que se basa la demanda de eliminación del impuesto y que, pese a algunos pronunciamientos de la doctrina, no se produce, tal y como parece desprenderse de la sentencia del Tribunal Constitucional.

Estamos ante un tributo con fundamento constitucional, con casi un siglo de antigüedad, durante el cual no ha sido objeto de grandes controversias jurídicas o doctrinales. Dicha sentencia únicamente entra a analizar situaciones de inexistencia de aumentos de valor y cuyo gravamen resulta contrario al principio de capacidad económica. Tales supuestos nacieron como consecuencia de la crisis económica iniciada en 2008, que tuvo, como principal consecuencia en el mercado inmobiliario, una caída de los precios por debajo de los de adquisición.

Considerando que se trata de un impuesto de naturaleza potestativa (como también lo son muchos de los aspectos de su regulación), este Comité entiende que el nudo gordiano de la mencionada problemática -relativa tanto a la existencia o no de bonificaciones para las transacciones mortis causa, como a los requisitos a exigir-, reside en la compleja interacción entre las finalidades extrafiscales de los tributos y el obligado equilibrio al que está sometida legalmente la gestión económica municipal.

Interacción que, a nuestro juicio y por su carácter potestativo, puede y debe articularse mediante la aplicación de criterios técnicos, pero, sobre todo, políticos, como máxima expresión de la autonomía municipal. No obstante, y como decíamos en el primer capítulo, en la aplicación de dichos criterios debe tenerse, en permanente consideración, su efecto sobre las finanzas del Excmo. Ayuntamiento de Málaga.

Las mismas están sometidas, desde la reforma del artículo 135 de nuestra Constitución en 2011 -que elevó a rango constitucional los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que fueron regulados en una Ley ex profeso-, al cumplimiento de la Regla del Gasto. En síntesis, esta última establece una tasa máxima de variación interanual del gasto municipal, en cuya determinación influyen, directamente y entre otras variables, los aumentos o disminuciones de recaudación de carácter permanente que puedan producirse por factores internos o externos y que, respectivamente, autorizan a incrementar u obligan a reducir el citado gasto. La Ley contempla que en caso de incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria -de deuda o de regla del gasto-, se deberá elaborar un Plan Económico-Financiero que permita retornar a una senda de equilibrio.

En la actualidad el Excmo. Ayuntamiento de Málaga está ejecutando el Plan de Ajuste Económico-Financiero 2013-2020, cuyo último informe de seguimiento (correspondiente al primer trimestre de 2018) emitido por la Intervención General Municipal indica que se han mejorado las expectativas y previsiones contenidas en dicho Plan y que, en relación al objetivo de endeudamiento, calcula que se alcanzará su cumplimiento dos años antes de lo previsto, por lo que concluye que el Ayuntamiento se encuentra en la senda de retorno a la estabilidad y reducción del endeudamiento prevista.

Este principio también ha sido desarrollado a nivel de ley ordinaria por la propia Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, al establecer, en su artículo 129.7, que cuando la iniciativa normativa afecte a los gastos o ingresos públicos presentes o futuros, se deberán cuantificar y valorar sus repercusiones y efectos, y supeditarse al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Por lo tanto, y a la vista de lo que acabamos de indicar, cualquier proceso de toma de decisión en relación con la bonificación aplicable a transmisiones mortis-causa en el IIVNTU debe tener en consideración tanto los condicionantes legales que afectan a la estabilidad presupuestaria, como el cumplimiento del aludido Plan de Ajuste.

Al hilo de lo anterior, se ha analizado la fiscalidad municipal del impuesto, malagueña y comparada, con objeto de contextualizar el alcance nuestro objeto de estudio y disponer de información que pueda permitir formarse una opinión acerca de las alternativas, por la vía del reajuste de ingresos, que podrían plantearse ante una hipotética reducción de la recaudación por el impuesto derivada de la modificación de la bonificación.

En primer lugar, cabe destacar que el peso de la plusvalía en los ingresos del Ayuntamiento de Málaga se sitúa en el 8,76% de los 629 millones de euros a los que éstos ascienden en 2017. Esta cifra es algo inferior a al 9,83% que el impuesto supone en el conjunto de las 6 grandes ciudades españolas (Madrid, Barcelona, Valencia, Sevilla, Zaragoza y Málaga). Como segunda apreciación, este tributo supone el 16,4% de los ingresos tributarios de la ciudad (capítulos 1, 2 y 3 del presupuesto) en relación con 16,1% que representa en el grupo de ciudades de mayor población. En términos de cuota media del IIVTNU por habitante en 2017, Málaga ocupa el cuarto lugar de las grandes capitales con las que se le compara, destacando por otra parte que en el período 2013-2017 es la que presenta un mayor incremento de las transacciones inmobiliarias (124%).

Centrándonos con más detalle en el desglose de los ingresos del IIVTNU entre transacciones inter-vivos y mortis-causa, debe indicarse que éstas últimas, que representaron en 2017 aproximadamente la mitad de las transacciones gravadas, totalizaron ese año un importe, neto de beneficios fiscales, de 14 millones de euros, frente a los más de 36,5 millones que supusieron las relativas a operaciones inter-vivos, por lo que su proporción sobre el total liquidado por el IIVTNU representa el 28%. Analizando estas cifras introduciendo la variable valor catastral del suelo, se deduce que son las transacciones con las propiedades de mayor valor (el 7% de todas) las que generan proporcionalmente la mayor parte del importe liquidado por el impuesto y, en contrapartida, las que se refieren a suelos valorados en menos de 100.000 euros (el 93% de todas las transacciones gravadas) se encuentran muy atomizadas, y lo están mucho más cuando ese valor catastral es inferior a 50.000 euros. Para este último tramo, el importe medio pagado por plusvalía asciende a 1.120 euros frente a los más de 12.000 que corresponden a las de valor

de suelo mayor de 100.000 € (que suponen el 40% del importe total de los ingresos por transmisiones mortis-causa).

Paralelamente, el estudio con datos de 2017 del tributo inmobiliario por antonomasia, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (del que se analiza su modalidad urbana), refleja que Málaga tiene el menor tipo de gravamen de las 6 grandes, y que su cuota media por habitante, de 216,69 euros, es la más baja de todas ellas. Contemplando este impuesto (focalizado sobre bienes inmuebles urbanos, de naturaleza residencial) juntamente con la tasa por recogida de basura doméstica, al no existir esta figura tributaria en la ciudad de Málaga, nuestra capital sigue posicionándose en el último de los 6 puestos, con una cuota media conjunta de 322,29 euros.

Por otro lado, y para finalizar el análisis de la fiscalidad, indicar que el Ayuntamiento de Málaga gestionó en 2017 un significativo importe de ayudas y beneficios fiscales en sus tributos, que ascienden a 19,7 millones de euros, de los que 3,5 corresponden a bonificaciones y exenciones de naturaleza potestativa. En el caso de la plusvalía, las bonificaciones establecidas para las transmisiones mortis causa se aproximan a los 1,7 millones de €, de los 2,6 que suponen todos los beneficios fiscales del IIVTNU.

Estas bonificaciones en el impuesto incorporadas a su regulación legal en 2002, por la naturaleza potestativa que la Ley les atribuye, y en aras de la autonomía local, son de libre establecimiento y configuración por los ayuntamientos, con los únicos límites del porcentaje máximo aplicable y del vínculo familiar que debe caracterizar a los beneficiarios. Debido a la amplia libertad regulatoria que la Ley les otorga, la multiplicidad de casuísticas que pueden encontrarse es predecible, como se puede comprobar en el estudio normativo comparado que ha realizado este Comité de Expertos, basado en las Ordenanzas Fiscales de las 6 grandes ciudades, las 8 capitales andaluzas y los 10 municipios con mayor población de la provincia de Málaga, así como en el apartado dedicado a comentar posibles fórmulas alternativas de regulación de la bonificación.

Esta variedad de supuestos origina, igualmente, una gran diversidad de opiniones de la doctrina consultada en este estudio respecto a la definición, el alcance y los demás elementos referidos a la configuración de la bonificación mortis causa.

La pluralidad de estos posicionamientos se puede apreciar igualmente en la jurisprudencia analizada en nuestro estudio, que juzga con máximo detalle y con apreciaciones diferentes según el caso, supuestos muy específicos de conformación de esta bonificación.

Algo similar se desprende del examen que hemos realizado de las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos. También merece ser conocida la opinión de la Comisión de expertos para la reforma de la financiación local, de la que hemos estudiado la nueva regulación propuesta para el IIVTNU que, de ser considerada por el legislador, podría venir a resolver la actual problemática del tributo.

En el caso concreto del Ayuntamiento de Málaga, la configuración de la bonificación objeto de este estudio es considerada por la profesora de derecho tributario y financiero Irene Rovira como una de las más completas. La evolución de su regulación desde su implantación en 2013, tanto aumentando los porcentajes de dicha bonificación como los valores catastrales (o los tramos de los mismos) a los que se aplica cada una de sus categorías ha producido el efecto de incrementar tanto el número de beneficiarios como el importe total bonificado.

Aunque los pronunciamientos de este Comité en ningún caso tienen carácter vinculante para el Excmo. Ayuntamiento de Málaga, tras la exposición de las principales conclusiones del estudio realizado, a continuación recogemos, a modo de corolario de todo lo expuesto, los elementos de juicio más relevantes que deberían ser tenidos en cuenta para el abordaje de la cuestión planteada.

En primer lugar, es importante tener en consideración que, desde la perspectiva sistémica que debería presidir el proceso de decisión, los cambios con trascendencia económica que se realicen en este o en cualquier otro impuesto afectarán al sistema tributario en su conjunto. Tanto por los condicionantes normativos, como por la existencia del Plan de Ajuste Económico-Financiero municipal para el período 2013-2020, cualquier medida que suponga una merma en los ingresos (en este caso originada por una menor recaudación en el IIVTNU, debida al aumento de las bonificaciones a las transmisiones mortis causa o a la exención de gravamen de estas transmisiones) deberá ser compensada, en la misma cuantía, con una mayor recaudación tributaria o mayores ingresos por otros conceptos presupuestarios, o alternativamente mediante la reducción del gasto presupuestado, con objeto de equilibrar las cuentas municipales con criterios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Varias podrían ser las vías para incrementar los ingresos mediante medidas permitidas por el principio de autonomía municipal: La creación de nuevas figuras tributarias (tasas por servicios cuyo coste no es repercutido a los ciudadanos), la subida de tarifas y tipos de gravamen (en impuestos con recorrido fiscal disponible y/o cuya tributación sea comparativamente más baja que otros municipios), o la reducción de las bonificaciones en otros tributos, que permitan compensar la pérdida de ingresos. En definitiva, aplicando criterios políticos, sobre los que este Comité, por su propia naturaleza, podría difícilmente pronunciarse, decantándose por una u otra opción de las que plantea.

En todo caso, entendemos que cualquier medida tendente a aumentar el montante de las bonificaciones mortis-causa en el IIVTNU, o a eliminar el gravamen que recae sobre ese hecho imponible - y consecuentemente reducir la recaudación del impuesto - así como las medidas complementarias que puedan acompañarla (como el incremento de los ingresos por otras figuras tributarias o la disminución del gasto), deberían desplegarse de manera progresiva a lo largo del tiempo para minimizar el impacto en la ciudadanía, distribuyendo su efecto en varios años durante los que se iría acomodando a la mayor tributación que se derive de ellas o a la pérdida de servicios que podría conllevar la alternativa de reducción del gasto.

Tampoco debería omitirse en la valoración de las distintas alternativas los cambios legislativos en trámite. La declaración de inconstitucionalidad de algunos apartados del TRLRHL ha puesto en marcha los mecanismos parlamentarios para modificar los textos legales. Desconocemos, a la fecha de emisión de este informe, el alcance de esas modificaciones legislativas y cómo quedará configurado el impuesto una vez se haya afrontado su modificación. Con este panorama, es prudente y necesario no realizar cambios a nivel de ordenanzas fiscales sin conocer el resultado final del trámite parlamentario. Sin ir más lejos, con fecha 11 de octubre de 2018, el Gobierno y Unidos Podemos han acordado que los presupuestos de 2019 incluyan una partida para compensar a los ayuntamientos por la pérdida de recaudación sufrida como

consecuencia de la modificación del impuesto como resultado de las sentencias del Tribunal Constitucional⁴¹.

A este respecto, como señala Ruiz Galdón, no podemos obviar el riesgo que conllevaría una decisión política municipal que pudiera hacer perder buena parte de esa posible compensación prevista por el Gobierno de la Nación. Nos referimos a que una futura compensación del Estado por el impuesto de plusvalía podría establecerse en función de los ingresos producidos en los últimos años, como así ocurrió con el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Entendemos que mientras no se produzca una modificación legal del impuesto, las medidas a tomar podrían situarse en el entorno de la aplicación de bonificaciones. El objetivo de las posibles modificaciones debería ser la protección de los colectivos menos favorecidos por lo que habría que desestimar la aplicación de bonificaciones genéricas. Una manera de ahondar en la política de beneficios fiscales en este impuesto podría motivarse en las manifestaciones externas de riqueza de los sujetos pasivos, tanto por sus ingresos recurrentes como por las demostraciones de capacidad económica vía patrimonio. Es importante también tener en cuenta el coste de gestión de las bonificaciones a aplicar si se decidiera optar por una de estas opciones puesto que la gestión y control de la información requerida a los sujetos pasivos podría hacer inviable la administración de las mismas.

Para finalizar, el IIVTNU es un impuesto potestativo y como tal puede ser eliminado o bonificado en el máximo que permite el TRLRHL para determinados casos. De cualquier manera, se hace igualmente necesario articular los mecanismos de compensación de pérdida de recaudación que la medida produjera, que podría situarse en unos 57⁴² millones de euros en el caso de eliminación del impuesto en su conjunto o en el entorno de 16 millones de euros en el caso de que se aumentara la bonificación al máximo permitido. En la actualidad, de los casi 17 millones liquidados por transmisiones mortis causa (cuota íntegra en 2017) se bonificaron 1,7 millones, por lo que el incremento de la bonificación para todos los casos al máximo permitido del 95% nos llevaría a perder en torno a 14 millones adicionales (cuota líquida). Esto provocaría automáticamente la necesidad de aumentar la recaudación mediante la subida de otros impuestos como el IBI o el IVTM o la reinstauración de la tasa de basura doméstica (ver capítulo 5) como ajuste por la vertiente de ingresos o como ya hemos comentado, proceder a un recorte por la vía del gasto. En cualquier caso, es necesario valorar la eliminación del requisito de la convivencia como se ha expresado a lo largo del trabajo por las dificultades y particularidades que entraña su gestión.

⁴¹ Madrid, 11 oct (EFE).- El Gobierno y Unidos Podemos han acordado que los Presupuestos de 2019 incluyan una compensación a los ayuntamientos por la pérdida de recaudación sufrida como consecuencia de la modificación del impuesto de la plusvalía municipal, según recoge el documento de acuerdo presupuestario. El documento reconoce que los ingresos municipales han sufrido "una merma considerable" tras aplicar la doctrina del Tribunal Constitucional, que considera que las ventas a de inmuebles a pérdidas no están sujetas al Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía municipal. La solución definitiva a este problema "pasa por un nuevo sistema de financiación", aunque mientras se desarrolla es necesaria una "compensación inmediata a corto plazo". Para ello, en el plazo de un mes se creará un grupo de trabajo formado por el Ministerio de Hacienda y la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) que estudiará las devoluciones a los contribuyentes que abonaron el impuesto sin estar obligados y se compensará a los ayuntamientos con un crédito recogido en el Presupuesto por esta pérdida.

⁴² Derechos liquidados en 2017 incluyendo actas de inspección y expedientes sancionadores así como deuda en apremio

Las bonificaciones podrían regularse tomando en consideración otros parámetros teniendo en cuenta que cualquier aumento en el importe de las mismas debe llevar el mecanismo compensatorio ya expuesto. En cualquier caso no se debe olvidar el coste de la gestión e implantación de las mismas.

Como se ha expresado en alguno de los apartados anteriores, la multitud de factores y consideraciones de todo tipo (económicos, sociales y, sobre todo, políticos) que habrán de considerarse en este caso concreto, provocan que no se pueda concluir de forma contundente con una solución técnicamente adecuada y universalmente aceptada, que dificultan una recomendación definitiva de este Comité de Expertos sobre el futuro de esta bonificación que, inevitablemente, permanecerá vinculada a la futura regulación del impuesto.

Málaga, a 4 de febrero de 2019

Fdo.: Daniel Carrasco Díaz
Presidente del Comité de Expertos
Excmo. Ayuntamiento de Málaga

Fdo.: Nieves González Sánchez
Secretaria del Comité de Expertos
Excmo. Ayuntamiento de Málaga

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES DE INFORMACIÓN

- Aparicio Fernández, A. “La falacia de la capacidad económica como criterio informador de tributos”. Información Fiscal.
- Avance de la Actuación Económica y Financiera de las Administraciones Públicas. (Informes del 2010 al 2017). Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Intervención General del Estado.
- Central de información económico-financiera de las Administraciones Públicas. Web del Ministerio de Hacienda.
- Conclusiones del Comité de Expertos para el estudio del escenario tributario municipal en España 2014. O.A. de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga.
- Domínguez Martínez, J. M. y López Jiménez, J. M. “La reforma de la política de estabilidad presupuestaria en España: análisis de la ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y sostenibilidad Financiera. Instituto Universitario de Análisis económico y Social. Universidad de Alcalá.
- Estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- FEMP. “Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local” Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local. (Julio de 2017)
- Guía para la determinación de la Regla de Gasto para Corporaciones locales, Artículo 12 de la Ley 2/2012 Orgánica de Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. 3ª edición. Noviembre 2014. Web Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Hernández Guijarro, F. Crónica Tributaria Núm. 167/2018. Instituto de Estudios Fiscales.
- INE. Contabilidad Nacional Trimestral de España. Base 2010. Avance del PIB. Tercer trimestre de 2018
- Informe como dación de cuenta al Pleno, informe sobre seguimiento (cumplimiento) del Plan de Ajuste 2013/2020, elaborado por Intervención correspondiente al primer trimestre de 2018. Ayuntamiento de Málaga.
- Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Web Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- Martín Ruiz, J. (2016). Un estudio jurisprudencial del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. (Tesis doctoral inédita). Universidad de Sevilla, Sevilla.
- Martínez Lago, M. A. Catedrático de Derecho Financiero Instituto de Derecho Local, “Controles de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales”. Universidad Autónoma de Madrid
- Memoria de Beneficios Fiscales 2017. O.A. de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga.
- Miró Ayats y Ramón Palá. “Análisis y consecuencias de las esperadas sentencias del TC sobre plusvalía municipal”. Economist and Jurist, 209/2017 (abril).
- Muñoz Merino, A. (Universidad de Cantabria) y Suárez Pandiello, A. (Universidad de Oviedo). “Reformando la financiación local ¿Un viaje o una excursión? (Las propuestas de la Comisión)” Fedea Policy Papers 2018/08
- Observatorio Tributario Andaluz (OTA). O.A. de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga.
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Almería
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Antequera
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Barcelona
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Benalmádena
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Cádiz

- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Córdoba
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Estepona
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Fuengirola
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Granada
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Huelva
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Jaén
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Madrid
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Málaga
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Marbella
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Mijas
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Rincón de la Victoria
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Sevilla
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Torremolinos
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Valencia
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Vélez-Málaga
- Ordenanzas fiscales del Ayuntamiento de Zaragoza
- Plan de Ajuste Económico Financiero del Ayuntamiento de Málaga 2013-2020 para corrección de las necesidades de financiación derivadas de la liquidación del presupuesto 2011 y ajuste a los límites de endeudamiento vigentes, para el cumplimiento de lo dispuesto en la Disposición Final Décima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos generales del estado para el año 2012.
- Plan Económico Financiero 2009-2011 para la Corrección del desequilibrio no financiero que presenta el Presupuesto General del Excmo. Ayuntamiento de Málaga para 2008. Web del Ayuntamiento de Málaga.
- Rodríguez Cativiela, E. J. Revista Crítica de Derecho Inmobiliario. Núm. 752, Noviembre 2015. Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: aproximación a un tributo de moda.
- Rovira Ferrer, I. (2018). La potestativa bonificación de la cuota íntegra del IIVTNU derivada de la adquisición mortis causa de derechos sobre la vivienda habitual del causante. Revista técnica tributaria. AEDAF (Asociación Española de Asesores fiscales). Hacienda y Derecho.
- Sainz De Bujanda. Hacienda y Derecho. Estudios de Derecho Financiero. Instituto de Estudios Políticos, Madrid.
- Vaquera García, A. “El principio de capacidad económica en España: ¿Vigencia o superación de facto? Supuestos problemáticos en la imposición directa estatal y el gravamen municipal sobre las plusvalías.” Revista Jurídica de la Universidad de León.
- Vicente de la Casa, F. “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos. Crónica Tributaria Núm. 144/2012 (149-175)