
El IIVTNU y otros ingresos tributarios locales

PID_00260240

Benjamí Anglès Juanpere

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 4 horas



Benjamí Anglès Juanpere

Primera edición: febrero 2019
© Benjamí Anglès Juanpere
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Diseño: Manel Andreu
Realización editorial: Oberta UOC Publishing, SL
Depósito legal: B-28.337-2018

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea éste eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares del copyright.

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	7
1. El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....	9
1.1. Hecho imponible	9
1.2. Sujetos pasivos	11
1.3. Exenciones	11
1.4. Base imponible	13
1.5. Tipo de gravamen y cuota	17
1.6. Bonificaciones	17
1.7. Devengo	19
1.8. Gestión del impuesto	19
2. Otros ingresos tributarios locales.....	21
2.1. Tasas	21
2.2. Precios públicos	29
2.3. Contribuciones especiales	31
2.4. Los ingresos tributarios de otros entes locales	37
Ejercicios de autoevaluación.....	39
Solucionario.....	42

Introducción

Uno de los impuestos municipales de carácter potestativo es el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), cuyo hecho imponible lo constituye el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana en el momento de la transmisión de su propiedad o de la constitución o transmisión de un derecho real limitativo de dominio.

Entre los elementos del IIVTNU, se analizará el sujeto pasivo, que depende de si la transmisión es a título lucrativo, caso en el que será el adquirente de los terrenos; o a título oneroso, y entonces será el transmitente. La base imponible del impuesto, que se determina de manera objetiva a partir del valor catastral de los terrenos a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). Y la cuota tributaria, que resulta de aplicar sobre la base imponible, en primer lugar, un coeficiente en función del número de años de generación del incremento de valor; y posteriormente, el tipo de gravamen fijado por el ayuntamiento.

Asimismo, a través de la ordenanza fiscal municipal reguladora del impuesto, también se pueden establecer varias bonificaciones sobre la cuota del mismo. La gestión, liquidación, recaudación e inspección del IIVTNU es competencia exclusiva de los respectivos ayuntamientos, sin perjuicio de la posible delegación a favor de otros organismos o administraciones.

Además de las figuras impositivas tratadas en este módulo y los anteriores, los municipios también pueden exigir tasas y contribuciones especiales. Mientras que las tasas gravan, con carácter general, la prestación de servicios locales o el uso o aprovechamiento privativo del dominio público local, la imposición de contribuciones especiales permite financiar la ejecución de obras o el establecimiento o la ampliación de servicios públicos locales. En los dos casos serían tributos afectados, dado que lo recaudado estaría destinado a sufragar los costes de los servicios u obras de carácter local, sin poder superar el importe de aquellos.

Existe además otra fuente de ingresos, aunque no tributarios, que pueden establecer los entes locales: los precios públicos. Se trata de prestaciones de carácter público que se pueden exigir por la prestación de servicios, cuando estos sean de recepción voluntaria por parte de los interesados y a la vez sean prestados por el sector privado. A diferencia de las tasas y las contribuciones especiales, no existe limitación para la determinación de los importes de los precios públicos, que tienen que cubrir como mínimo el coste de los servicios que financian.

Por último, se identificarán los ingresos tributarios de otros entes locales. En este sentido, las diputaciones provinciales también pueden establecer y exigir tasas y contribuciones especiales, así como un recargo sobre el impuesto sobre actividades económicas (IAE). Igualmente, las entidades supramunicipales pueden establecer y exigir tasas y contribuciones especiales sobre los servicios y obras de su competencia; mientras que las áreas metropolitanas pueden crear, además, un recargo sobre el IBI. Finalmente, las entidades de ámbito territorial inferior al municipio pueden disponer de los mismos ingresos tributarios que los ayuntamientos, excepto los impuestos municipales.

Objetivos

Los principales objetivos que hay que alcanzar mediante el estudio del presente módulo son los siguientes:

1. Conocer la naturaleza y el hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).
2. Saber distinguir los supuestos de sujeción y no sujeción al IIVTNU, así como las diferentes exenciones al mismo.
3. Delimitar el concepto de *base imponible* del IIVTNU e identificar los supuestos que permiten la reducción de la misma.
4. Determinar el porcentaje anual, en función del periodo de generación del incremento de valor en el IIVTNU, así como el tipo de gravamen.
5. Saber calcular la cuota del IIVTNU y aplicar las bonificaciones previstas.
6. Conocer el devengo del IIVTNU y el contenido de la gestión del impuesto, especialmente los plazos de presentación de las declaraciones y los sujetos obligados a ello.
7. Comprender y saber diferenciar la naturaleza y regulación de las tasas y los precios públicos.
8. Aprender el procedimiento y cálculo de la imposición de contribuciones especiales.
9. Conocer e identificar los diferentes ingresos tributarios del resto de las entidades locales, especialmente de las diputaciones provinciales.

1. El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) es un impuesto municipal, de carácter potestativo, directo, real, objetivo e instantáneo, que grava el incremento de valor que se pone de manifiesto por la transmisión de la propiedad de los terrenos, o por la constitución o transmisión de cualquier derecho real, limitativo del dominio, sobre los mismos¹.

⁽¹⁾El IIVTNU está regulado por los arts. 104 a 110 del TRLRHL.

El art. 47.2 de la Constitución española dispone que la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos. De acuerdo con este precepto, mediante el IIVTNU, el municipio recupera una parte del incremento de valor que los terrenos experimentan en el momento de su transmisión por la actividad urbanística de los ayuntamientos.

1.1. Hecho imponible

Constituye el **hecho imponible** del IIVTNU el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana que se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los referidos terrenos por cualquier título, o por la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos.

Lectura recomendada

J. López León (2011). *Gestión e inspección del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*. Madrid: La Ley.

Por consiguiente, están sujetos a este impuesto los bienes inmuebles **clasificados como urbanos** a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), con independencia de que estén contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquel. Asimismo, también están sujetos los incrementos de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del IBI.

De acuerdo con la STS de 29 de noviembre de 1997, a efectos del IIVTNU, **resulta irrelevante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del periodo generacional del impuesto**, ya que lo decisivo es que, en el momento del devengo, tengan la condición de urbanos a efectos del IBI. Por tanto, el periodo generacional del IIVTNU, devengado con ocasión de la transmisión, comienza el día en que los terrenos fueron adquiridos (aunque en ese momento estuvieran calificados como rústicos), y no el día en que dichos terrenos obtuvieron la condición de urbanos.

Se consideran **no sujetos** al IIVTNU los siguientes supuestos²:

⁽²⁾Art. 104 TRLRHL.

- Las transmisiones de bienes inmuebles de naturaleza rústica.

- Las aportaciones de bienes y derechos llevadas a cabo por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen, así como las transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.
- Las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.
- Las aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles efectuadas a la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S. A. (SAREB).
- Las aportaciones o transmisiones efectuadas por la SAREB a entidades participadas directa o indirectamente por dicha sociedad en al menos el 50% del capital, fondos propios, resultados o derechos de voto de la entidad participada en el momento inmediatamente anterior a la transmisión, o como consecuencia de la misma.
- Las aportaciones o transmisiones efectuadas por la SAREB, o por las entidades constituidas por esta para cumplir con su objeto social, a los fondos de activos bancarios a los que se refiere la disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre. Además, no se devengará el impuesto por las aportaciones o transmisiones que se produzcan entre los citados fondos durante el periodo de tiempo de mantenimiento de la exposición del fondo de reestructuración ordenada bancaria a los fondos, previsto en el apartado 10 de dicha disposición adicional décima.
- Las transmisiones en las que el periodo de la puesta de manifiesto del incremento del valor es inferior al año.
- Las transmisiones en el caso de disolución de comunidad de bienes, siempre que, a raíz de la disolución, a cada comunero se le adjudique una parte correspondiente a la cuota que tenía en la comunidad. En el caso de que a algún comunero se le adjudique una parte de propiedad que exceda de su cuota, la transmisión de este exceso sí que supondrá una transmisión de propiedad y, por lo tanto, la sujeción al IIVTNU.
- Por su parte, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo, declaró inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, 107.2.a y 110.4 del TRLRHL cuando se sometían a tributación supuestos de inexistencia de incremento de valor, de modo que en tales casos la transmisión (o constitución de derechos reales) no estaría sujeta al IIVTNU. No obstante, posteriormente el Tribunal Supremo, en su sentencia de 9 de julio del 2018, ha interpretado el alcance de la sentencia del Constitucional, y ha declarado que corresponde al obligado tributario acreditar la

Nota

Los supuestos de no sujeción relacionados con la SAREB fueron introducidos por la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

Nota

Véase la sentencia del TSJ de Madrid 792/2002, de 17 de mayo, que declara que, si bien es cierto que las aportaciones de bienes a una comunidad y las adjudicaciones a los comuneros no producen sujeción al IIVTNU, no es menos cierto que, en aquellos supuestos en los que el terreno adjudicado al comunero exceda del que le corresponda, existe una transmisión gravable en cuanto al exceso.

inexistencia del incremento de valor; en caso contrario, serán válidos y aplicables los artículos declarados inconstitucionales y, por consiguiente, también las cuotas del impuesto que se pudieran liquidar.

Cabe señalar que, en caso de producirse alguno de los hechos imponibles no sujetos citados anteriormente, en las posteriores transmisiones de los terrenos se entenderá que el número de años durante los cuales se ha puesto de manifiesto, el incremento de valor **no se ha interrumpido**, de modo que se producirá un diferimiento del tributo al trasladar el periodo de tiempo no liquidado al cálculo del impuesto que proceda en la siguiente transmisión de los terrenos.

1.2. Sujetos pasivos

Son **sujetos pasivos** del impuesto, a título de contribuyentes, los siguientes³:

⁽³⁾Art. 106 TRLRHL.

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio **a título lucrativo**, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley general tributaria (LGT), que **adquiera** el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real del que se trate.
- En las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio **a título oneroso**, la persona física o jurídica, o la entidad a la que se refiere el art. 35.4 de la LGT, que **transmita** el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En el supuesto de que la persona transmitente sea una persona física **no residente** en España, tendrá la condición de **sujeto pasivo sustituto del contribuyente** la persona física o jurídica, o la entidad a la que se refiere el art. 35.4 de la LGT, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real del que se trate.

1.3. Exenciones

Se establecen las siguientes **exenciones objetivas** en el impuesto⁴:

⁽⁴⁾Art. 105 TRLRHL.

- La constitución y transmisión de derechos de servidumbre.
- Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como conjunto histórico-artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han efectuado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en estos inmuebles.

- Las transmisiones efectuadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, lleve a cabo la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en las que concurren los requisitos anteriores, efectuadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a esta última exención, el deudor o garante transmitente, o cualquier otro miembro de su unidad familiar, no puede disponer, en el momento de evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito pero, si posteriormente se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación correspondiente.

La ordenanza fiscal reguladora del impuesto establecerá el resto de los aspectos sustantivos y formales de las exenciones señaladas.

También se establecen las siguientes **exenciones subjetivas**:

- El Estado, las CC. AA. y las entidades locales a las que pertenezca el municipio, así como sus organismos autónomos y entidades de derecho público.
- El municipio de la imposición y demás entidades locales integradas o en las que se integre dicho municipio, así como sus respectivos organismos autónomos y entidades de derecho público.
- Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes.
- Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social.
- Los titulares de concesiones administrativas revertibles respecto a los terrenos afectos a estas.
- La Cruz Roja Española.
- Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en tratados o convenios internacionales.

Nota

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

Nota

Respecto al concepto de *unidad familiar*, se estará a lo dispuesto en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

1.4. Base imponible

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 veinte años**⁵.

⁽⁵⁾Art. 107 TRLRHL.

El valor del terreno a efectos del impuesto en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

- a) En las **transmisiones de terrenos**, el valor será el que tengan determinado en el momento del devengo a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles.
- b) En la **constitución y transmisión de derechos reales** de goce limitativos del dominio, el valor será el de los referidos derechos, calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Ejemplos de cálculo del valor en la constitución de derechos reales

Cálculo de usufructo temporal: por cada año de duración del usufructo se computará el 2% del valor catastral del terreno en el momento del devengo, sin exceder del 70%.

Ejemplo: constitución de un usufructo de cinco años sobre un terreno urbano que tiene un valor catastral de 20.000 euros en el momento de la constitución.

Usufructo temporal: $5 \times 2\% = 10\%$.

Valor del terreno correspondiente al usufructo temporal: $20.000 \times 10\% = 2.000$ euros.

Cálculo de usufructo vitalicio: se computará el 70% del valor catastral del terreno si el usufructuario tiene menos de veinte años de edad, minorando este porcentaje en un 1% por cada año que exceda de dicha edad, con el límite mínimo del 10%.

Ejemplo: constitución de un usufructo vitalicio a favor de una persona de cuarenta años sobre un terreno urbano que tiene un valor catastral de 51.000 euros.

Usufructo vitalicio: $70\% - 1\% \times (40 - 19) = 70\% - 21\% = 49\%$.

Valor del terreno correspondiente al usufructo vitalicio: $51.000 \times 49\% = 24.990$ euros.

Cálculo de la transmisión de la nuda propiedad: se computará por la diferencia entre el valor catastral del terreno y el valor del usufructo.

Ejemplo: donación de la nuda propiedad de una vivienda a un hijo y del usufructo vitalicio a favor del esposo de sesenta y nueve años. El valor catastral del terreno en el momento del devengo es de 30.500 euros.

Usufructo vitalicio: $70\% - 1\% (69 - 19) = 70\% - 50\% = 20\%$.

Valor del terreno correspondiente al usufructo vitalicio: $30.500 \times 20\% = 6.100$ euros.

Valor del terreno correspondiente a la nuda propiedad: $30.500 - 6.100 = 24.400$ euros.

Cálculo del derecho de uso y habitación: se computará como valor el resultado de aplicar las normas del usufructo temporal o vitalicio, según se trate, sobre el 75% del valor catastral del terreno en el momento del devengo.

Se toma como valor el resultado de aplicar al 75% del valor catastral las normas de valoración del usufructo temporal o vitalicio, según se trate.

Ejemplo: constitución de un derecho de habitación temporal por cuatro años, sobre una vivienda cuyo valor catastral es de 95.000 euros (el valor catastral del terreno es de 33.000 euros).

Usufructo temporal: $4 \times 2\% = 8\%$.

Valor del terreno correspondiente al derecho de uso y habitación: $75\% \times 33.000 \times 8\% = 24.750 \times 8\% = 1.980$ euros.

c) En la **constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de ejecutar la construcción bajo suelo** sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, el valor será el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas que hay que construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificados, una vez construidas aquellas.

Ejemplo de cálculo del valor del derecho a elevar una o más plantas

Cálculo del derecho a elevar una o más plantas: se computará como valor el resultado de multiplicar la proporción entre la superficie de las nuevas plantas y la total del edificio, una vez levantadas dichas plantas, por el valor catastral del terreno en el momento del devengo.

Ejemplo: se construyen dos nuevas plantas, de 250 m^2 cada una, sobre un inmueble de cuatro plantas que cuenta con una superficie total de 1.000 m^2 , cuyo terreno tiene un valor catastral asignado de 66.000 euros.

Elevación de las plantas: $(2 \times 250) / (1.000 + 2 \times 250) = 500 / 1.500 = 33,33\%$.

Valor del terreno correspondiente al derecho a elevar una o más plantas: $66.000 \times 33,33\% = 22.000$ euros.

d) En los supuestos de **expropiaciones forzosas**, el valor será la parte del justiprecio que corresponda al valor catastral del terreno, salvo que el valor catastral del terreno fuera inferior, caso en el que prevalecerá este último sobre el justiprecio.

Ejemplo de cálculo del valor en expropiaciones forzosas

El 24 abril del 2017, un ayuntamiento acuerda la expropiación de un terreno urbano situado en el término municipal por el justiprecio de 24.000 euros, y el valor catastral del terreno es de 18.000 euros. El acta de ocupación se suscribe el 28 de noviembre del 2017.

De acuerdo con el art. 107.4 del TRLRHL, en los supuestos de expropiación forzosa, el valor del terreno a efectos del impuesto será la parte del justiprecio que corresponda al valor catastral del terreno, salvo que este sea inferior, caso en el que prevalecerá este último. En el caso planteado, el valor del justiprecio es de 24.000 euros, mientras que el valor catastral del terreno es de 18.000 euros. Al ser este último inferior, el valor del terreno a efectos del impuesto será el valor catastral del terreno, es decir, 18.000 euros.

No obstante, los ayuntamientos podrán establecer una **reducción** del valor cuando se hayan modificado los valores catastrales a consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En tal caso, se tomará como valor del terreno el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción, teniendo en cuenta el periodo de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

- La reducción se aplicará, como máximo, durante cada uno de los **cinco primeros años** de efectividad de los nuevos valores catastrales.
- La reducción tendrá como **porcentaje máximo el 60%**. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

Nota

El resto de los aspectos sustantivos y formales de esta reducción se establecerán en la correspondiente ordenanza fiscal reguladora del impuesto.

Esta reducción no será aplicable cuando los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva sean inferiores a los hasta entonces vigentes. Asimismo, el valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

Ejemplo de cálculo de la reducción

Elvira vende un solar de su propiedad el 10 de marzo del 2009. El valor catastral del solar fue revisado en el 2008 como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, y pasó de 30.000 euros a 90.000 euros. Sin embargo, la ordenanza fiscal del municipio no regula ningún aspecto en relación con la reducción prevista para el IIVTNU. ¿Cuál será el valor del terreno en este caso?

De acuerdo con el art. 107.3 del TRLRHL, los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Esta reducción se aplicará respecto a cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales. Como el ayuntamiento del presente caso no ha regulado en su ordenanza fiscal reducción alguna, se aplicará la reducción máxima del 60% prevista. Entonces:

Valor catastral del suelo: 90.000 euros.

Porcentaje transmisión: 100%.

Valor reducción: $90.000 \times 60\% = 54.000$ euros.

Valor catastral reducido: $90.000 - 54.000 = 36.000$ euros.

Dado que el valor catastral reducido (36.000 euros) no es inferior al valor catastral del solar antes del procedimiento de valoración colectiva (30.000 euros), se aplicará el valor catastral reducido como valor del terreno: 36.000 euros.

Una vez determinado el valor del terreno, en el momento del devengo, cada ayuntamiento aplicará el **porcentaje anual** que determine, en función del periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los siguientes límites:

- Periodo de uno a cinco años: 3,7%.
- Periodo de hasta diez años: 3,5%.
- Periodo de hasta quince años: 3,2%.
- Periodo de hasta veinte años: 3%.

Nota

Los porcentajes anuales podrán ser modificados por las leyes de presupuestos generales del Estado.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1) El incremento de valor de cada operación gravada se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el periodo que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto este incremento.

2) El porcentaje que hay que aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3) Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1, y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2, solo se considerarán los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que puedan considerarse las fracciones de años.

Ejemplo de cálculo del porcentaje

Antonio vende a la sociedad Terrenos del Sur, S. L., el 20 de febrero del 2012, un solar urbano que adquirió el 31 de marzo del 2004, y cuyo valor catastral es de 39.000 euros. La ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU del municipio ha aprobado el siguiente cuadro de porcentajes anuales:

- Periodo de uno a cinco años: 2,8%.
- Periodo de hasta diez años: 2,7%.
- Periodo de hasta quince años: 2,6%.
- Periodo de hasta veinte años: 2,5%.

Valor catastral del suelo: 39.000 euros.

Porcentaje de transmisión: 100%.

Periodo de generación: 7 años (desde el 31/03/2004 hasta el 20/02/2012).

Porcentaje anual aplicable: $7 \times 2,7\% = 18,9\%$.

Base imponible: $39.000 \times 18,9\% = 7.371$ euros.

1.5. Tipo de gravamen y cuota

Mediante la correspondiente ordenanza fiscal, cada ayuntamiento fijará el **tipo de gravamen** del impuesto, sin que este pueda exceder como **máximo del 30%**. Respetando este límite, los ayuntamientos podrán establecer un único tipo de gravamen o uno para cada uno de los periodos de generación del incremento de valor vistos en el apartado anterior⁶.

⁽⁶⁾Art. 108 TRLRHL.

La **cuota íntegra** del impuesto será el resultado de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible.

Ejemplo de cálculo de la cuota íntegra

La sociedad Vendo Rápido, S. L. vende a la sociedad Compra Segura, S. L., el 4 de julio del 2018, una nave industrial que adquirió el 1 de septiembre de 1988, y cuyo valor catastral es de 56.000 euros (el valor catastral de la construcción es de 45.000 euros).

La ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU del municipio ha aprobado el siguiente cuadro de porcentajes anuales:

- Periodo de uno a cinco años: 2,1%.
- Periodo de hasta diez años: 1,8%.
- Periodo de hasta quince años: 1,5%.
- Periodo de hasta veinte años: 1,9%.

Mientras que el tipo de gravamen es del 28%.

¿Cuál será la cuota íntegra del impuesto?

Valor catastral del suelo: $56.000 - 45.000 = 11.000$ euros.

Porcentaje de transmisión: 100%.

Periodo de generación: > 20 años (desde el 01/09/1988 hasta el 04/07/2018).

Porcentaje anual aplicable: $20 \times 1,9\% = 38\%$.

Base imponible: $11.000 \times 38\% = 4.180$ euros.

Tipo de gravamen: 28%.

Cuota íntegra: $4.180 \times 28\% = 1.170,40$ euros.

1.6. Bonificaciones

Sobre la cuota íntegra se podrán aplicar las **bonificaciones potestativas** que cada ayuntamiento decida establecer, de entre las siguientes⁷:

⁽⁷⁾Art. 108 TRLRHL.

- Una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce

limitativos del dominio, efectuadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

- Una bonificación de hasta el 95% de la cuota íntegra en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración.

Nota

Previa solicitud del sujeto pasivo, el pleno de la corporación acordará, por mayoría simple, esta declaración.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones se establecerá en la correspondiente ordenanza fiscal municipal reguladora del impuesto.

La **cuota líquida** del impuesto resultará de aplicar, en su caso, las bonificaciones señaladas sobre la cuota íntegra.

Ejemplo de cálculo del IIVTNU con bonificación por causa de muerte

Alberto falleció el 12 de octubre del 2018, y dejó en herencia el piso donde vivía a su único hijo, Carlos, quien lo acepta el 2 de diciembre del mismo año, ante notario. El difunto adquirió el 100% del inmueble el 1 de febrero de 1963, y su valor catastral es de 84.000 euros (de los cuales, el valor del solar asciende a 14.000 euros).

La ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU del municipio ha aprobado el siguiente cuadro de porcentajes anuales:

- Periodo de uno a cinco años: 3,3%.
- Periodo de hasta diez años: 3,2%.
- Periodo de hasta quince años: 3,1%.
- Periodo de hasta veinte años: 3%.

El tipo de gravamen es el máximo permitido.

También regula una bonificación del 90% para las transmisiones o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, efectuadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Determinad la cuota del impuesto, sabiendo que Carlos solicitará la bonificación prevista para las transmisiones por causa de muerte.

Valor catastral del suelo: 14.000 euros.

Porcentaje de transmisión: 100%.

Periodo de generación: > 20 años (desde el 01/02/1963 hasta el 12/10/2018).

Porcentaje anual aplicable: $20 \times 3\% = 60\%$.

Base imponible: $14.000 \times 60\% = 8.400$ euros.

Tipo de gravamen: 30% (máximo).

Cuota íntegra: $8.400 \times 30\% = 2.520$ euros.

Bonificación por causa de muerte: $2.520 - (90\% \times 2.520) = 2.520 - 2.268 = 252$ euros.

1.7. Devengo

El IIVTNU es un impuesto instantáneo que se **devenga**⁸:

⁽⁸⁾Art. 109 TRLRHL.

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

Cabe señalar que, de acuerdo con la STS de 12 de junio de 1997, el devengo del impuesto en los supuestos de **expropiación forzosa** se produce **en la fecha de la suscripción del acta de ocupación**.

En los actos o contratos en los que medie alguna **condición**, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código civil:

- Si la condición fuese **suspensiva**, no se liquidará el impuesto hasta que esta se cumpla.
- Si la condición fuese **resolutoria**, se exigirá el impuesto cuando la condición se cumpla, con derecho a solicitar la oportuna devolución.

Derecho a la devolución del impuesto

Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre aquel, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos⁹ y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme.

⁽⁹⁾Existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a las que se refiere el art. 1.295 del Código civil.

Si se declarase la rescisión o resolución del contrato por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no procederá devolución alguna. Si el contrato quedase sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación.

1.8. Gestión del impuesto

La **gestión, liquidación, recaudación e inspección** del impuesto, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, **competen a los respectivos ayuntamientos**, y los sujetos pasivos tienen que presentar la co-

⁽¹⁰⁾Art. 110 TRLRHL.

rrespondiente declaración, que contendrá los elementos imprescindibles para practicar la liquidación que proceda. Esta declaración se acompañará del documento en el que consten los actos o contratos que originen la imposición¹⁰.

Están igualmente obligados a comunicar la realización del hecho imponible en los plazos indicados:

- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio **a título lucrativo**, siempre que se produzca por negocio jurídico *inter vivos*, el **donante** o la persona que constituya o transmita el derecho real de que se trate.
- En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio **a título oneroso**, el **adquirente** o la persona a favor de la cual se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Los **plazos** para presentar la citada declaración del impuesto son:

- Cuando se trate de **actos *inter vivos***, el plazo será de **treinta días hábiles**.
- Cuando se trate de **actos por causa de muerte**, el plazo será de **seis meses**, prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

Se establece igualmente que **los notarios están obligados** a remitir a los respectivos ayuntamientos, dentro de la primera quincena de cada trimestre, una relación o índice comprensivo de todos los documentos por ellos autorizados en el trimestre anterior, en los que se contengan hechos, actos o negocios jurídicos que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible del IIVT-NU, con excepción de los actos de última voluntad. En tales relaciones o índices deberán hacer constar la **referencia catastral** de los bienes inmuebles objeto de transmisión. Además, los notarios advertirán, en los documentos que autoricen, sobre el plazo dentro del cual los interesados están obligados a presentar la declaración por el impuesto y, también, sobre las responsabilidades en que podrían incurrir por la falta de presentación de la misma.

Una vez presentada la declaración, los ayuntamientos **notificarán las liquidaciones del impuesto que procedan** a los sujetos pasivos, con expresa indicación de los plazos de ingreso y los recursos pertinentes.

Asimismo, los ayuntamientos pueden acordar establecer el sistema de **autoliquidación**, que supone el ingreso de la cuota resultante dentro de los mismos plazos de presentación ya señalados; excepto en el supuesto de que el terreno, en el momento del devengo, no tenga determinado el valor catastral, caso en el que el ayuntamiento practicará la correspondiente liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, aunque refiriendo dicho valor al momento del devengo.

Nota

Se entiende esta obligación de los notarios sin perjuicio del deber general de colaboración establecido en la LGT.

2. Otros ingresos tributarios locales

2.1. Tasas

Además de los impuestos municipales, las corporaciones locales también pueden obtener ingresos mediante el establecimiento de tasas por los servicios públicos que prestan o por el uso privativo del dominio público local.

De acuerdo con el art. 20 del TRLRHL, los ayuntamientos, y el resto de las entidades locales, pueden establecer **tasas** con arreglo a la ley, en los casos siguientes:

a) Por la **prestación de servicios públicos** o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que afecte o beneficie al sujeto pasivo de manera particular, siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

- Que el servicio o actividad **no sea de solicitud o recepción voluntaria** por parte de los administrados. A estos efectos, no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, o cuando los bienes, los servicios o las actividades requeridas sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
- Que **no lo preste o efectúe el sector privado**, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

b) Por la **utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local**.

Podrán establecerse tasas por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público consistentes en:

- Tramitación o expedición de licencias, visados, matrículas o autorizaciones administrativas.
- Expedición de certificados o documentos a instancia de parte.
- Legalización y sellado de libros.

Nota

Sobre la regulación y configuración de las tasas locales, también hay que tener en cuenta las prescripciones de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, con carácter supletorio.

Lectura recomendada

J. Pagès i Galtés (2015). *Manual de tasas y precios por servicios municipales*. Madrid: La Ley.

- Actuaciones técnicas y facultativas de vigilancia, dirección, inspección, investigación, estudios, informes, asesoramiento, comprobación, reconocimiento o prospección.
- Examen de proyectos, verificaciones, con traslaciones, ensayos u homologaciones.
- Valoraciones y tasaciones.
- Inscripciones y anotaciones en registros oficiales y públicos.
- Servicios académicos y complementarios.
- Servicios portuarios y aeroportuarios.
- Servicios sanitarios.
- Actividades o servicios relacionados con los controles aduaneros.
- Participación como aspirantes en oposiciones, concursos o pruebas selectivas de acceso a la Administración pública, así como en pruebas de aptitud que organice la Administración como requisito previo para el ejercicio de profesiones reguladas de la Unión Europea.
- Por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en los órdenes civil, contencioso-administrativo y social.
- Servicios o actividades en general que se refieran, afecten o beneficien a personas determinadas o que hayan sido motivados por estas, directa o indirectamente.

El TRLRHL incorpora una extensa relación de aprovechamientos, servicios y actividades que los entes locales pueden gravar con tasas, a la vez que enumera algunos servicios esenciales por los cuales nunca se podrá exigir una tasa.

«Artículo 20.3 TRLRHL

Las entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular por los supuestos siguientes:

- a) Sacas de arena y de otros materiales de construcción en terrenos de dominio público local.
- b) Construcción en terrenos de uso público local de pozos de nieve o de cisternas o aljibes donde se recojan las aguas pluviales.
- c) Balnearios y otros disfrutes de aguas que no consistan en el uso común de las públicas.
- d) Vertido y desagüe de canalones y otras instalaciones análogas en terrenos de uso público local.

Nota

A pesar de su extensión, estas relaciones son meramente descriptivas y, en ningún caso, exhaustivas, es decir, que se pueden gravar mediante tasas muchos otros hechos imponibles, siempre y cuando cumplan con los requisitos señalados.

- e) Ocupación del subsuelo de terrenos de uso público local.
- f) Apertura de zanjas, calicatas y calas en terrenos de uso público local, inclusive carreteras, caminos y demás vías públicas locales, para la instalación y reparación de cañerías, conducciones y otras instalaciones, así como cualquier remoción de pavimento o aceras en la vía pública.
- g) Ocupación de terrenos de uso público local con mercancías, materiales de construcción, escombros, vallas, puntales, asnillas, andamios y otras instalaciones análogas.
- h) Entradas de vehículos a través de las aceras y reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, parada de vehículos, carga y descarga de mercancías de cualquier clase.
- i) Instalación de rejas de pisos, lucernarios, respiraderos, puertas de entrada, bocas de carga o elementos análogos que ocupen el suelo o subsuelo de toda clase de vías públicas locales, para dar luces, ventilación, acceso de personas o entrada de artículos a sótanos o semisótanos.
- j) Ocupación del vuelo de toda clase de vías públicas locales con elementos constructivos cerrados, terrazas, miradores, balcones, marquesinas, toldos, paravientos y otras instalaciones semejantes, voladizas sobre la vía pública o que sobresalgan de la línea de fachada.
- k) Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido, incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o vuelen sobre ellos.
- l) Ocupación de terrenos de uso público local con mesas, sillas, tribunas, tablados y otros elementos análogos, con finalidad lucrativa.
- m) Instalación de quioscos en la vía pública.
- n) Instalación de puestos, barracas, casetas de venta, espectáculos, atracciones o recreo, situados en terrenos de uso público local, así como industrias callejeras y ambulantes y rodaje cinematográfico.
- ñ) Portadas, escaparates y vitrinas.
- o) Rodaje y arrastre de vehículos que no se encuentren gravados por el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- p) Tránsito de ganados sobre vías públicas o terrenos de dominio público local.
- q) Muros de contención o sostenimiento de tierras, edificaciones o cercas, ya sean definitivas o provisionales, en vías públicas locales.
- r) Depósitos y aparatos distribuidores de combustible y, en general, de cualquier artículo o mercancía, en terrenos de uso público local.
- s) Instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local.
- t) Construcción en carreteras, caminos y demás vías públicas locales de atarjeas y pasos sobre cunetas y en terraplenes para vehículos de cualquier clase, así como para el paso del ganado.
- u) Estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse.

Artículo 20.4 TRLRHL

Las entidades locales podrán establecer tasas para cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, y en particular para los supuestos siguientes:

- a) Documentos que expidan o de los que entiendan las administraciones o autoridades locales, a instancia de parte.
- b) Autorización para utilizar en placas, patentes y otros distintivos análogos el escudo de la entidad local.

- c) Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler.
- d) Guardería rural.
- e) Voz pública.
- f) Vigilancia especial de los establecimientos que lo soliciten.
- g) Servicios de competencia local que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, pasos de caravana y cualesquiera otras actividades que exijan la prestación de estos servicios especiales.
- h) Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa.
- i) Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos o realización de las actividades administrativas de control en los supuestos en los que la exigencia de licencia fuera sustituida por la presentación de declaración responsable o comunicación previa.
- j) Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas de establecimientos industriales y comerciales.
- k) Servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio y la cesión del uso de maquinaria y equipo adscritos a estos servicios, tales como escalas, cubas, motobombas, barcas, etc.
- l) Servicios de inspección sanitaria, así como los de análisis químicos, bacteriológicos y cualesquiera otros de naturaleza análoga y, en general, servicios de laboratorios o de cualquier otro establecimiento de sanidad e higiene de las entidades locales.
- m) Servicios de sanidad preventiva, desinfección, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública, prestados a domicilio o por encargo.
- n) Asistencias y estancias en hospitales, clínicas o sanatorios médicos quirúrgicos, psiquiátricos y especiales, dispensarios, centros de recuperación y rehabilitación, ambulancias sanitarias y otros servicios análogos, y demás establecimientos benéfico-asistenciales de las entidades locales, incluso cuando los gastos deban sufragarlos otras entidades de cualquier naturaleza.
- ñ) Asistencias y estancias en hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga.
- o) Casas de baños, duchas, piscinas, instalaciones deportivas y otros servicios análogos.
- p) Cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local.
- q) Colocación de tuberías, hilos conductores y cables en postes o en galerías de servicio de la titularidad de entidades locales.
- r) Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares.
- s) Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.
- t) Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos, incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.
- u) Servicio de matadero, lonjas y mercados, así como el acarreo de carnes si hubiera de utilizarse de un modo obligatorio; y servicios de inspección en materia de abastos, incluida la utilización de medios de pesar y medir.
- v) Enseñanzas especiales en establecimientos docentes de las entidades locales.

- w) Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos.
- x) Utilización de columnas, carteles y otras instalaciones locales análogas para la exhibición de anuncios.
- y) Enarenado de vías públicas a solicitud de los particulares.
- z) Realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendientes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la policía municipal.»

De acuerdo con la modificación introducida por la Ley 15/2015, de 2 julio, se introduce un nuevo supuesto de hecho imponible sujeto a tasa local:

«**Artículo 20.5 TRLRHL**

Los ayuntamientos podrán establecer una tasa para la celebración de los matrimonios en forma civil.»

El TRLRHL también determina los casos en que no se pueden exigir tasas:

«**Artículo 21 TRLRHL**

Las entidades locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.»

Las tasas **se devengan**¹¹ en función de la naturaleza de su hecho imponible y de acuerdo con lo que se establezca en la correspondiente ordenanza fiscal. A todos los efectos, la fecha de devengo coincide con el **inicio del uso privativo o del aprovechamiento especial, o de la prestación del servicio o realización de la actividad administrativa**. No obstante, la Administración podrá exigir por avanzado el importe de la tasa, ya sea en el momento de presentación de la solicitud por parte del interesado o del inicio del expediente administrativo. En tales casos, los ayuntamientos pueden optar por exigir las tasas mediante el sistema de **autoliquidación**.

Falta de licencia

Por ejemplo, el art. 20.3 del TRLRHL dispone que constituye el hecho imponible de la tasa el aprovechamiento especial del dominio público local que tiene lugar por la entrada de vehículos a través de las aceras. Según el art. 26 de la misma norma, la tasa devenga con el inicio del uso privativo o aprovechamiento especial, que, en el presente caso, se entiende que coincide con el de la concesión de la licencia de vado, si la misma fue solicitada por el interesado. Pero también devengará cuando se produzca el aprovechamiento especial, esto es, con la entrada y salida de vehículos a través de la acera, incluso en el supuesto de no haberla solicitado.

⁽¹¹⁾Art. 26 TRLRHL.

Nota

Cuando las tasas se devenguen periódicamente, una vez notificada la liquidación correspondiente al alta en el respectivo padrón o matrícula, podrán notificarse colectivamente las sucesivas liquidaciones mediante anuncios en los respectivos boletines o diarios oficiales.

Los tribunales también han considerado que se produce un aprovechamiento especial del dominio público a consecuencia de los cajeros automáticos instalados en las fachadas de las entidades bancarias, medie o no licencia. El Tribunal Supremo, mediante sentencia del 12 de febrero del 2009, confirmó que en estos casos el servicio bancario se presta en la vía pública, ya que permite atender al público que transita por la acera, de modo que se produce un aprovechamiento especial de la misma. Añade que el sujeto pasivo de la tasa correspondiente a este aprovechamiento especial del dominio público es, en todo caso, la entidad financiera y no el cliente que utiliza el cajero, ya que es la primera la que obtiene un beneficio económico por tal aprovechamiento, tenga licencia o no para ello.

Cuando la naturaleza material del hecho imponible de la tasa exija su **deven-go periódico**, este tendrá lugar el **1 de enero** de cada ejercicio, coincidiendo el periodo impositivo con el año natural, excepto en los supuestos de inicio o cese del aprovechamiento especial, de la prestación del servicio o de la realización de la actividad; dado que, en tales casos, el periodo impositivo se ajustará a sus propias circunstancias y se podrá prorratear la cuota tributaria en los términos que la ordenanza fiscal establezca.

Asimismo, si por causas no imputables al sujeto pasivo finalmente no se da el aprovechamiento especial, o no se efectúa la prestación del servicio o la actividad administrativa, procederá la **devolución** de las cuantías que se hubieran ingresado en concepto de tasa.

En cambio, no procederá ninguna devolución cuando la Administración deniegue la solicitud de una licencia o autorización. La jurisprudencia ha resuelto esta cuestión con claridad. Entre otras, la STS núm. 810/2010, de 5 de febrero, que dispone: «siendo cierto que la efectiva realización de la actividad o del servicio es requisito fundamental para que se entienda efectuado el hecho imponible de la tasa, no lo es menos que esta actividad administrativa no tiene que finalizar con un acto en el que se acceda a las pretensiones del solicitante, puesto que el hecho imponible se articula en el aspecto material de su elemento objetivo en torno a la realización de la actividad administrativa o la prestación del servicio, más allá de cuáles sean sus resultados [de forma que] si el servicio o actividad municipal solicitados por el interesado se desarrollan efectivamente y se refieren a él, le afectan o benefician de manera particular, es jurídicamente irrelevante que el resultado final de estos servicio o actividad sea, o no, favorable a sus pretensiones, puesto que en todo caso se habrá llevado a cabo el elemento objeto del hecho imponible de esta clase de tasas».

Son **sujetos pasivos** de las tasas las personas físicas y jurídicas, así como las entidades a las cuales se refiere el art. 35.4 de la LGT, que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular, o que resulten beneficiadas o afectadas directamente por los servicios o actividades que presten los entes locales. Aun así, en algunos supuestos se define la figura del **sustituto del contribuyente**, que tendrá que cumplir con la obligación tributaria principal en lugar del contribuyente¹².

⁽¹²⁾Art. 23 TRLRHL.

Supuestos con sustitutos del contribuyente

- En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, serán sustitutos del contribuyente los **propietarios de los inmuebles**, quienes podrán repercutir, si procede, las cuotas sobre los beneficiarios respectivos.
- En las tasas establecidas para el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenamiento urbano, los **constructores y contratistas de obras** serán los sustitutos del contribuyente.
- En las tasas establecidas por la prestación de servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiendo también el mantenimien-

to del servicio, las **entidades o sociedades aseguradoras del riesgo** serán sustitutas del contribuyente.

- En las tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes por medio de las aceras y para la construcción, mantenimiento, modificación o supresión, serán sustitutos del contribuyente los **propietarios de las fincas y locales a los que den acceso estas entradas de vehículos**, quienes podrán repercutir, si procede, las cuotas sobre los beneficiarios respectivos.

La **cuota** es un elemento esencial del tributo y viene establecida por ley. No obstante, las ordenanzas fiscales municipales podrán configurar su cuantificación de acuerdo con aquella. En todo caso, el **valor de las tasas** se determinará de acuerdo con las reglas siguientes¹³:

(13) Art. 24 TRLRHL.

a) En los supuestos de uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público local, se tomará como referencia el **valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de este uso o aprovechamiento** si los bienes afectados no fueran de dominio público.

La norma obliga a tomar como referencia el valor de mercado que tendría la utilidad si los bienes no fueran de dominio público. En este sentido, la ordenanza fiscal fijará los **criterios y parámetros** que permitan definir el valor de mercado de dicha utilidad, teniendo en cuenta la naturaleza o tipología del uso o aprovechamiento del que se trate.

b) En el caso de la prestación de servicios o realización de una actividad administrativa, se tendrá en cuenta el **coste real o previsible** del servicio o actividad.

Con este requisito, se da cumplimiento al **principio de equivalencia** de las tasas, por el cual se establece que **las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o actividad** que constituye el hecho imponible de las mismas. Para determinar dicho coste, se tienen en cuenta los siguientes factores:

- Los costes directos e indirectos.
- La amortización del inmovilizado.
- Los costes necesarios para garantizar el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad, de acuerdo con el presupuesto o proyecto aprobado por la Administración correspondiente.

c) Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, será el **valor económico de la proposición** sobre la cual recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

d) Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o una parte importante del vecindario, el importe consistirá, en todo caso y sin ninguna excepción, en el **1,5% de los ingresos brutos** procedentes de la facturación que obtengan las referidas empresas en cada término municipal.

La ley aclara que se incluyen en el concepto de *empresas explotadoras de servicios de suministros* las empresas distribuidoras y comercializadoras. Cabe destacar que las empresas suministradoras de servicios de telecomunicaciones también están incluidas en este ré-

gimen especial, excepto las de servicio de telefonía móvil. En este sentido, este régimen especial se aplica tanto a las empresas titulares de las redes de suministro como a las que, sin ser titulares de las mismas, tienen sobre ellas derechos de uso, acceso o interconexión.

En ningún caso el importe total recaudado de las tasas puede superar los valores señalados anteriormente, los cuales establecen **su límite económico y legal**. Por eso, cuando se tramiten las correspondientes ordenanzas fiscales, se acompañarán de un **informe económico-financiero** en el que se pondrá de manifiesto el valor de mercado o el coste real o previsible de los aprovechamientos y servicios que se traten, el grado de cobertura de los mismos mediante la aplicación de las tasas, así como una justificación de la cuantía de la tasa propuesta. **La falta de este requisito supone la nulidad de pleno derecho** de las disposiciones reglamentarias que determinen la cuantía de las tasas.

La STS de 21 de diciembre del 2016 señala que el artículo 25 TRLHL, leído en conexión con el artículo 24.1.a del propio texto, exige que los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se adopten a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado de la utilidad que reportan dichos usos y utilización al sujeto pasivo. El informe técnico-económico se erige así en pieza imprescindible para la cuantificación de la tasa, pero el precepto legal no facilita pautas sobre cuál debe ser el contenido o la forma exacta de tal documento, sin que corresponda a los órganos jurisdiccionales configurarlo. Sin embargo, añade: «a) La cuantificación de la tasa escapa a la discrecionalidad administrativa, por cuanto se trata de alcanzar el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de la utilización o el aprovechamiento de los bienes afectados, como si no fueren de dominio público. Constituye un concepto jurídico indeterminado. b) No obstante lo anterior, en la fijación de ese valor, que ha de responder al principio de equivalencia, el margen de maniobra de las autoridades locales es ciertamente amplio. En otras palabras, la potestad local para cuantificar la tasa no es discrecional, pero sí lo es la elección del método seguido o los criterios aplicados para calcularlo. c) En todo caso, esos métodos y criterios han de ser objetivos, públicos y transparentes, proporcionados, no discriminatorios y adecuados a la finalidad que persiguen: determinar el valor que tendría en el mercado la utilidad obtenida por el beneficiario como si los bienes no fueran de dominio público. d) Unos y otros, métodos y criterios, así como el valor en el mercado de la utilidad, deben ponerse de manifiesto en el informe técnico-económico, que se erige así en pieza imprescindible para la cuantificación de la tasa».

La **cuota tributaria** que se acabe exigiendo a los sujetos pasivos consistirá en **una cantidad fija o una tarifa establecida**, la cual podrá tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los obligados a satisfacerlas.

Hay que indicar que las tasas por la prestación de servicios **no excluyen** la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de aquellos, ya que los dos son **tributos compatibles**, al tratarse de **hechos im-ponibles diferentes**¹⁴. Mientras que las tasas se refieren a la prestación de servicios o realización de actividades por parte de la Administración (por ejemplo, el servicio de suministro domiciliario de agua potable), las contribuciones especiales gravan el establecimiento o la ampliación de tales servicios (por ejemplo, el establecimiento o la ampliación de una depuradora).

⁽¹⁴⁾Art. 22 TRLRHL.

En este sentido, el Tribunal Constitucional, en su sentencia núm. 233/1999, de 16 de diciembre, confirma la compatibilidad de las tasas y las contribuciones especiales, y señala que la redacción de los artículos 22, 24.1 y 31.1 de la LRHL no permiten la «superposición» de tasas y contribuciones especiales. Dicho efecto está vetado por el art. 24.1 de la misma norma, el cual especifica que, para la determinación del coste real o previsible del servicio por cuya prestación se exigen tasas, en ningún caso se tomarán en consideración los gastos sufragados por contribuciones especiales.

Por su parte, la tasa por la concesión de la licencia urbanística también es compatible con el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), dado que el TRLRHL permite que las ordenanzas fiscales establezcan la posible deducción de la cuota íntegra del ICIO del importe que se hubiera satisfecho por dicha tasa¹⁵. De nuevo, se trata de hechos imponderables diferentes: mientras que la citada tasa se refiere a la actuación administrativa dirigida a tramitar la autorización de las obras, el ICIO grava la ejecución material de las mismas.

⁽¹⁵⁾Art. 102.1 TRLRHL.

A todos los efectos, la **gestión, liquidación, recaudación e inspección** de las tasas locales, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, **corresponden a los entes locales que lleven a cabo la prestación del servicio o la actividad administrativa o sean titulares del dominio público**, los cuales pueden delegar alguna o la totalidad de estas competencias a otros organismos o administraciones. Asimismo, las entidades locales pueden acordar el cobro de las tasas en régimen de autoliquidación, y pueden exigir su ingreso en el momento de la solicitud de la prestación del servicio o de la oportuna licencia administrativa.

2.2. Precios públicos

Los precios públicos son contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, cuando sean de solicitud voluntaria por parte de los interesados y sean prestadas también por el sector privado¹⁶.

⁽¹⁶⁾Los precios públicos se regulan en los arts. 41 a 47 del TRLRHL, y en los arts. 24 a 27 de la LTPP.

Lectura recomendada

J. Martín Fernández (2013). *Tasas y precios en la hacienda local: la experiencia española*. Madrid: Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales.

Las entidades locales podrán establecer **precios públicos** por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la entidad local, **siempre que concurren las siguientes circunstancias**:

a) **Que sean de solicitud o recepción voluntaria** para los administrados. A estos efectos, no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) **Que sean prestados o llevados a cabo por el sector privado**.

Cabe señalar que los precios públicos **no tienen naturaleza tributaria**, dado que carecen del carácter de coactividad propio de los tributos.

Las entidades locales **no podrán exigir** precios públicos por los servicios siguientes¹⁷:

⁽¹⁷⁾Art. 42 TRLRHL.

- Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- Alumbrado de vías públicas.
- Vigilancia pública en general.
- Protección civil.
- Limpieza de la vía pública.
- Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

El importe de los precios públicos se determinará a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la prestación de los servicios o la realización de las actividades. No obstante, cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, podrán señalarse precios públicos que resulten inferiores, previa adopción de las previsiones presupuestarias necesarias para la cobertura de la parte del precio subvencionada¹⁸.

(18) Art. 25 LTTP.

Toda propuesta de establecimiento o modificación de la cuantía de precios públicos deberá ir acompañada de una **memoria económico-financiera** que justificará el importe de los mismos que se proponga y el grado de cobertura financiera de los costes correspondientes.

Corresponderá al **pleno de la corporación** el establecimiento o la modificación de los precios públicos. Asimismo, las entidades locales podrán atribuir a sus organismos autónomos la fijación de los precios públicos, por ella establecidos, correspondientes a los servicios a cargo de estos organismos, salvo cuando los precios no cubran su coste. Tal atribución podrá hacerse, asimismo y en iguales términos, respecto a los consorcios, a menos que otra cosa se diga en sus estatutos. En los dos supuestos, los organismos autónomos y los consorcios enviarán al ente local del que dependan copia de la propuesta y del estado económico del que se desprenda que los precios públicos cubren el coste del servicio.

Nota

El pleno podrá delegar en la Comisión de Gobierno esta facultad, de acuerdo con el art. 23.2.b de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases de régimen local.

Estarán **obligados al pago** de los precios públicos quienes se beneficien de los servicios o actividades por los que deban satisfacerse aquellos¹⁹.

(19) Art. 43 TRLRHL.

Los precios públicos podrán exigirse desde que se inicie la prestación de servicios que justifica su exigencia. También podrá exigirse el pago anticipado o el depósito previo del importe total o parcial de los precios públicos. En cualquier caso, las entidades locales podrán exigir los precios públicos **en régimen de autoliquidación**.

Asimismo, las **deudas** por precios públicos podrán exigirse mediante el **procedimiento administrativo de apremio**, conforme a la normativa vigente²⁰.

(20) Art. 27.6 LTTP.

Cuando por causas no imputables al obligado al pago del precio público no se preste el servicio o no se lleve a cabo la actividad, procederá la **devolución** del importe que corresponda.

Además de los preceptos señalados del TRLRHL y de la LTPP, la administración y el cobro de los precios públicos se llevarán a cabo de conformidad con lo previsto en la Ley general presupuestaria y demás normas que resulten de aplicación a los mismos²¹.

⁽²¹⁾Art. 27.7 LTPP.

Sobre la dicotomía entre tasas y precios públicos, resulta definitiva la STS de 23 de noviembre del 2015, que ratifica que la contraprestación que pagan los usuarios del servicio de abastecimiento domiciliario de agua potable tiene la naturaleza de tasa administrativa, independientemente de quién preste este servicio. Manifiesta el Tribunal que el servicio de suministro y distribución de agua potable debe ser objeto de una tasa (art. 20.4.t LRHL). Poco importa que el servicio público de suministro de agua potable sea prestado mediante concesión administrativa. Las contraprestaciones que satisface el usuario del servicio de suministro de agua potable prestado mediante concesión deben ser calificadas como tasas, con independencia de la modalidad de gestión empleada. Incluso en los casos en que el servicio es gestionado por un ente público que actúa en régimen de derecho privado (como las entidades públicas empresariales), a través de sociedades municipales o por un concesionario, lo exigido a los ciudadanos tiene la calificación de tasa, no de precio público o tarifa. La forma de gestión del servicio no afecta a la naturaleza de la prestación, siempre que su titularidad siga siendo pública, como sucede en los supuestos de concesión.

2.3. Contribuciones especiales

Las entidades locales pueden establecer contribuciones especiales para financiar obras municipales, así como para el establecimiento o la ampliación de servicios locales, cuando los sujetos pasivos afectados obtengan un beneficio o incremento de valor de sus bienes a consecuencia de las mismas²².

⁽²²⁾Las contribuciones especiales se regulan en los arts. 27 a 32 del TRLRHL.

Tradicionalmente, las contribuciones especiales tienen una mayor relevancia en el **ámbito local**, porque es donde adquiere un mayor sentido su imposición, porque se trata de un recurso financiero habitual y porque su regulación más detallada se encuentra en el TRLRHL. No obstante, no hay que olvidar que se trata de un **tributo de carácter potestativo**, de modo que su exacción depende de la voluntad de cada corporación local.

Lectura recomendada

I. Merino Jara (2002). *Contribuciones especiales*. Pamplona: Aranzadi. Cuadernos de jurisprudencia tributaria.

El **hecho imponible** de las contribuciones especiales reside en la obtención por parte del sujeto pasivo de un **beneficio o aumento de valor de sus bienes** como consecuencia de la **realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos locales**. Por lo tanto, los **sujetos pasivos** de este tributo serán las personas físicas y jurídicas, así como las entidades del art. 35.4 de la LGT, que perciben un **beneficio especial o aumento de valor de sus bienes** por la realización de las obras o por el establecimiento o la ampliación de los servicios públicos locales, como por ejemplo los propietarios de los bienes inmuebles afectados²³.

⁽²³⁾Art. 28 TRLRHL.

El art. 30.2 del TRLRHL define como posibles sujetos pasivos, además de los propietarios de los bienes inmuebles afectados, a los titulares de explotaciones empresariales, las compañías de seguros y las empresas suministradoras que utilizan galerías subterráneas.

No es posible financiar mediante contribuciones especiales los costes o gastos de conservación y reparación, ni las simples mejoras de servicios ya existentes.

El Tribunal Supremo afirma, en su Sentencia del 10 de noviembre del 2006, que es cierto que en todas las obras y servicios de carácter público se atiende, por regla general, al interés general y al beneficio particular, representado este último por la mayor posibilidad de usar y disfrutar de las infraestructuras efectuadas por parte de aquellos ciudadanos que viven o hacen sus actividades en las proximidades de donde se lleva a cabo la obra o se establece el servicio o bien, por el aumento de valor de sus propiedades. Ahora bien, esto no quiere decir que, cualquiera que sea el grado de beneficio particular y de incremento en el valor de las propiedades, sea posible el establecimiento de contribuciones especiales. Aunque el art. 28 de la Ley de haciendas locales no lo diga expresamente, la jurisprudencia ha entendido siempre que este tributo, que constituye una excepción al principio de generalidad de las cargas, solo puede imponerse a los especialmente beneficiados cuando este beneficio sea sensiblemente superior al general, bien por su extensión o por su intensidad. En este sentido, las mejoras de las redes de abastecimiento y saneamiento, cuando son preexistentes, no pueden financiarse mediante contribuciones especiales. Se reconoce la innecesariedad de las obras de pavimentación, alcantarillado y alumbrado cuando las calles ya estén dotadas con anterioridad de tales servicios, por lo que ningún beneficio especial puede derivarse para el interesado, ya que, al disfrutar de todos los servicios urbanísticos, las obras no añaden un beneficio especial que se traduzca en un aumento del valor del inmueble.

Las contribuciones especiales son un **tributo afectado a los gastos originados por las obras o servicios que financian**, de modo que las cuantías recaudadas por contribuciones especiales solo pueden destinarse a sufragar los mencionados gastos.

El importe de la **base imponible** equivale al coste de la obra o del establecimiento o la ampliación del servicio público local que el ente local haya decidido financiar mediante contribuciones especiales, con un **límite del 90%** de dicho importe, de modo que el coste restante tendrá que ser financiado por otros ingresos públicos, sean o no tributarios²⁴.

(24) Art. 31 TRLRHL.

El **coste de la obra** o del establecimiento o la ampliación del servicio público local que sirva para determinar la base imponible de las contribuciones especiales estará integrado por los siguientes conceptos:

- El coste real de los trabajos periciales, de redacción de proyectos y de dirección de obras, planes y programas técnicos.
- El importe de las obras que hay que hacer o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios.
- El valor de los terrenos que deban ser ocupados permanentemente por las obras o servicios, salvo que se trate de bienes de uso público o de terrenos cedidos gratuita u obligatoriamente a la entidad local.

- Las indemnizaciones procedentes por el derribo de construcciones, destrucción de plantaciones, instalaciones u obras, y también las que afecten a los arrendatarios de los bienes que tengan que ser derruidos u ocupados.
- El interés del capital invertido en las obras o servicios, cuando las entidades locales acudan al crédito para financiar la parte del coste no cubierto por contribuciones especiales, o por la parte cubierta por estas en caso de fraccionamiento de su cobro.

Cabe señalar que los importes de las **subvenciones** u otras transferencias que puedan percibir las corporaciones locales, en relación con las obras objeto de contribuciones especiales, **minorarán** el importe total que constituya la base imponible del tributo y, por tanto, reducirán la cuantía de las cuotas que los obligados tributarios deban satisfacer por las mismas.

La base imponible de las contribuciones especiales se distribuirá entre los sujetos pasivos utilizando diferentes **módulos de reparto**, en función de la naturaleza o características de las obras o servicios. Con carácter general, se utilizarán como módulos de reparto: los metros lineales de fachada de los inmuebles afectados, su superficie, su volumen edificable o su valor catastral a efectos del IBI.

No obstante, si se trata del establecimiento y la mejora del servicio de extinción de incendios, las contribuciones especiales se podrán distribuir entre las entidades o sociedades que cubran el riesgo de los bienes situados en el municipio, de manera proporcional al importe de las primas recaudadas por aquellas durante el año inmediato anterior. Mientras que, en el caso de obras para la construcción de galerías subterráneas, las contribuciones especiales se distribuirán entre las compañías o empresas que tengan que utilizarlas, a razón del espacio reservado para cada una de ellas, a pesar de que no las usen inmediatamente.

La STS de 27 de noviembre del 2014 recuerda que la doctrina jurisprudencial hace especial hincapié en la necesidad de que los módulos respeten la justicia en el reparto, al señalar que la libertad que, con carácter general, se concede a los ayuntamientos para aplicar como módulo de reparto de las contribuciones especiales, conjunta o separadamente, alguno de los distintos elementos que la norma proporciona, está condicionada por la necesidad de obtener en cada caso concreto lo que ha venido calificándose como un principio de justicia en el reparto; difícil de plasmar en formulaciones abstractas, pero que puede traducirse como la exigencia de que en cada caso concreto las fincas especialmente beneficiadas por las obras contribuyan a su financiación en un porcentaje que represente la proporción de su beneficio en relación con las demás.

El pleno de las corporaciones locales tiene que acordar la **imposición y ordenación** de contribuciones especiales para poder financiar las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios públicos, siendo dicho acuerdo preceptivo y esencial para la exacción de este tributo. El acuerdo contendrá el coste previsto de las obras o servicios, el porcentaje y cuantía que se financiará mediante contribuciones especiales y la identificación de los criterios de reparto. Una vez adoptado el acuerdo, **se notificarán las cuotas individuales provisionales** a los respectivos sujetos pasivos, los cuales podrán formular recurso de reposición ante la misma entidad, si tuvieran algún motivo de oposición²⁵.

⁽²⁵⁾ Art. 34 TRLRHL.

De acuerdo con la STS de 7 de marzo del 2007, la notificación individual de cuotas no puede confundirse ni equipararse con la publicación y exposición al público que va dirigida a la información general de los posibles afectados. Por el contrario, las notificaciones individuales de cuotas tienen como finalidad el hecho de que los interesados puedan formular recursos de reposición ante el ayuntamiento, que versarán no solo sobre las cuotas asignadas, sino también sobre el porcentaje que deben satisfacer las personas especialmente beneficiadas por las obras, e incluso sobre la procedencia de las contribuciones especiales; objetivos todos ellos de directa fiscalización ciudadana sobre la actuación de la Administración municipal, que la Ley confiere individualmente a los que están llamados a sufragar una parte importante del coste de aquellas; control que se convertiría en ilusorio si dichas obras estuvieran ya ejecutándose cuando se practica la notificación. En consecuencia, esta notificación individual ha de ser considerada necesaria e imprescindible, y como garantía tributaria no se le puede dar el tratamiento de una mera formalidad burocrática, en la que es indiferente el momento de llevarla a cabo; por el contrario, su tardía realización, al privar en la práctica al contribuyente de un derecho reconocido por la Ley, constituye un vicio productor de indefensión y, por lo tanto, de nulidad insubsanable.

Asimismo, las entidades locales **podrán exigir por anticipado** el cobro de cuotas de contribuciones especiales de acuerdo con el coste previsto, en concepto de pagos a cuenta de las cuotas definitivas, aunque no se podrán exigir nuevos anticipos mientras no se hayan ejecutado las obras correspondientes a los pagos ya exigidos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional declaró, en su sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, que los ingresos anticipados de las contribuciones especiales constituyen una figura jurídica tradicional en las normas locales de nuestro país, asimilable a otras obligaciones previstas en nuestro sistema tributario, como por ejemplo el caso de la retención a cuenta o los pagos fraccionados en el IRPF, y que tiene como finalidad garantizar la satisfacción de un crédito futuro: el que tendrá lugar en favor del ente local cuando, una vez ejecutadas las obras (o un tramo de las mismas, si estas son fraccionables), o iniciada la prestación del servicio público local, se devengan las contribuciones especiales.

Las contribuciones especiales **se devengan** en el momento en que las obras finalizan o el servicio empieza a prestarse. Una vez finalizadas las obras o iniciado el servicio, y conocido su coste final, se procederá de nuevo a determinar los sujetos pasivos, la base imponible y las **cuotas individuales definitivas**, las cuales se exigirán descontando, si es el caso, las cuantías que se hubieran ingresado de manera anticipada. En el supuesto de que los pagos avanzados hubieran sido efectuados por personas que en el momento de la finalización de las obras o inicio de los servicios ya no tuvieran la condición de sujetos pasivos, o si el importe ingresado por anticipado excediera el de la cuota definitiva, entonces se practicarán de oficio las oportunas devoluciones²⁶.

⁽²⁶⁾Art. 35 TRLRHL.

En este sentido, si la persona que figura como sujeto pasivo en el acuerdo de ordenación transmite sus derechos sobre los bienes afectados por la imposición de contribuciones especiales antes de que estas se devenguen, estará obligada a comunicarlo a la Administración en el plazo de un mes, puesto que, en caso contrario, esta le podrá continuar exigiendo el cobro del tributo. Por consiguiente, si un contribuyente vendiera su inmueble afectado por contribuciones especiales, una vez ingresada la primera cuota pero antes de finalizar (y devengar) las obras, tendrá que comunicar esta transmisión de dominio al correspondiente ayuntamiento en el plazo de un mes, para:

- En primer lugar, acordar la devolución a favor del contribuyente, que ha transmitido el inmueble afectado por las contribuciones especiales, del importe pagado por la cuota provisional del primer plazo puesto que, al no haberse devengado todavía el tributo, aquel no se convertirá en sujeto pasivo del mismo.

- Y a continuación, acordar la liquidación de la cuota definitiva de las contribuciones especiales al nuevo propietario del inmueble, como sujeto pasivo en el momento del devengo del tributo, sin descontar ingreso a cuenta alguno.

Ejemplo de cálculo de contribuciones especiales

Un ayuntamiento acuerda la imposición y ordenación de contribuciones especiales para pavimentar una calle del municipio. El porcentaje del coste de las obras que se sufragará mediante contribuciones especiales es del 90%, y el módulo de reparto son los metros lineales de fachada de los inmuebles afectados. Asimismo, se ha decidido liquidar las cuotas individuales en dos plazos, el primero será antes de empezar las obras y equivaldrá al 50% del coste previsto, mientras que el segundo será una vez finalizadas las obras.

Coste previsto de las obras de pavimentación: 1.000.000 de euros.

Importe previsto para pagar por las expropiaciones: 100.000 euros.

Importe previsto recibir por la subvención «Plan de barrios»: 600.000 euros.

Sujetos pasivos, coeficientes de propiedad y metros lineales (ml) de las fachadas de sus inmuebles afectados por las contribuciones especiales:

- Contribuyente 1: propietario al 100%, de una casa de 50 ml.
- Contribuyente 2: propietario al 50%, de una casa de 100 ml.
- Contribuyente 3: propietario al 50%, de la misma casa del contribuyente 2.
- Contribuyente 4: propietario al 100%, de una nave industrial de 250 ml.

Coste final de las obras de pavimentación: 1.100.000 euros.

Importe final pagado por las expropiaciones: 150.000 euros.

Importe final recibido por la subvención «Plan de barrios»: 500.000 euros.

Calculad las cuotas individuales de las contribuciones especiales de los dos plazos.

a) Cálculo de las cuotas individuales del primer plazo

Para calcular las cuotas del primer plazo (reparto provisional), la base imponible resultará de sumar el importe previsto del coste de las obras, más el importe previsto que hay que pagar por las expropiaciones, menos el importe previsto recibir de la subvención y, posteriormente, aplicar sobre el resultado obtenido el porcentaje acordado:

$$(1.000.000 + 100.000 - 600.000) \times 90\% = 450.000 \text{ euros.}$$

A continuación, se calculará el importe unitario del módulo de reparto, el cual, en el presente caso, se obtiene dividiendo la base imponible anterior por la suma de módulos o metros lineales de fachada de todos los inmuebles afectados:

Base imponible: 450.000 euros.

Suma metros lineales afectados: $50 + 100 + 250 = 400$ ml.

Importe unitario módulo de reparto: $450.000 / 400 = 1.125$ euros/ml.

Llegados a este punto, ya se pueden calcular las cuotas provisionales correspondientes a cada obligado tributario en función de los módulos de reparto, es decir, multiplicando el importe unitario del módulo de reparto por los metros lineales de fachada de cada inmueble, y aplicando después el respectivo porcentaje del coeficiente de propiedad de cada contribuyente.

- Contribuyente 1: $50 \times 1.125 \times 100\% = 56.250$ euros.
- Contribuyente 2: $100 \times 1.125 \times 50\% = 56.250$ euros.
- Contribuyente 3: $100 \times 1.125 \times 50\% = 56.250$ euros.
- Contribuyente 4: $250 \times 1.125 \times 100\% = 281.250$ euros.

Dado que se ha decidido girar un primer plazo por el 50% del importe total de las contribuciones especiales antes del inicio de las obras, las cuotas individuales provisionales se dividirán por la mitad y se exigirán a los obligados tributarios con el carácter de pagos anticipados de las cuotas definitivas.

Cuotas provisionales primer plazo:

- Contribuyente 1: $56.250 / 2 = 28.125$ euros.
- Contribuyente 2: $56.250 / 2 = 28.125$ euros.
- Contribuyente 3: $56.250 / 2 = 28.125$ euros.
- Contribuyente 4: $281.250 / 2 = 140.625$ euros.

b) Cálculo de las cuotas individuales del segundo plazo

Una vez finalizadas las obras, conocidos los costes reales de ejecución de las mismas, así como el importe finalmente pagado por las indemnizaciones y el importe finalmente recibido por la subvención, ya se puede calcular la base imponible y las cuotas individuales del segundo plazo (reparto definitivo).

En el segundo plazo, la base imponible resultará nuevamente de sumar el importe final del coste de las obras, más el importe final pagado por las expropiaciones, menos el importe final recibido por la subvención y, posteriormente, de aplicar el porcentaje acordado:

$$(1.100.000 + 150.000 - 500.000) \times 90\% = 675.000 \text{ euros.}$$

Para determinar las cuotas individuales, en primer lugar se tendrá que calcular de nuevo el importe unitario del módulo de reparto, en este caso, los metros lineales de fachada de los inmuebles afectados:

Base imponible: 675.000 euros.

Suma metros lineales afectados: $50 + 100 + 250 = 400$ ml.

Importe unitario módulo de reparto: $675.000 / 400 = 1.687,5$ euros/ml.

A continuación, se calculará el importe correspondiente a cada sujeto pasivo en función del importe unitario del módulo de reparto, por el total de módulos de cada uno, es decir, del total de metros lineales de fachada de sus inmuebles, multiplicado por los respectivos coeficientes de propiedad:

- Contribuyente 1: $50 \times 1.687,5 \times 100\% = 84.375$ euros.
- Contribuyente 2: $100 \times 1.687,5 \times 50\% = 84.375$ euros.
- Contribuyente 3: $100 \times 1.687,5 \times 50\% = 84.375$ euros.
- Contribuyente 4: $250 \times 1.687,5 \times 100\% = 421.875$ euros.

Dado que ya se liquidó un primer plazo de las contribuciones especiales a cuenta del reparto definitivo, de las cuotas individuales del segundo plazo se descontarán las cuantías exigidas anticipadamente.

Cuotas definitivas segundo plazo:

- Contribuyente 1: $84.375 - 28.125 = 56.250$ euros.
- Contribuyente 2: $84.375 - 28.125 = 56.250$ euros.
- Contribuyente 3: $84.375 - 28.125 = 56.250$ euros.
- Contribuyente 4: $421.875 - 140.625 = 281.250$ euros.

La **gestión, liquidación, inspección y recaudación** de las contribuciones especiales locales, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, **corresponden a las entidades locales que hayan acordado su imposición y soporten el coste** de las obras, o del establecimiento o ampliación de los servicios locales, los cuales podrán delegar alguna o la totalidad de estas competencias a otros organismos o administraciones.

Por último, hay que señalar que los **beneficios fiscales** que se puedan establecer en las contribuciones especiales no pueden provocar un aumento de las cuotas que tengan que satisfacer el resto de los sujetos pasivos. Es decir, la pérdida de ingresos que deba soportar la entidad local a consecuencia de tales beneficios **no se puede repercutir** a los otros contribuyentes mediante un incremento de sus respectivas cuotas. La entidad local tendrá que hacer frente a los costes que no se puedan cubrir mediante contribuciones especiales por la concesión de beneficios fiscales con otras fuentes de ingresos, ya sean tributarios o no.

2.4. Los ingresos tributarios de otros entes locales

Además de los ayuntamientos, existen otras entidades y organismos de carácter local cuyos ingresos también tienen naturaleza tributaria, como las diputaciones provinciales, las entidades supramunicipales, las comarcas, las áreas metropolitanas y las demás entidades municipales asociativas, así como las entidades locales de ámbito territorial inferior al municipio.

Las **diputaciones provinciales**²⁷ pueden establecer y exigir **tasas** por los servicios o la realización de actividades de su competencia, así como por la utilización de bienes del dominio público provincial. También podrán establecer y exigir **contribuciones especiales** por la ejecución de obras o por el establecimiento o la ampliación de servicios públicos provinciales. Además, podrán establecer un **recargo sobre el IAE** con un tipo que no podrá ser superior al **40%**, y que se aplicará sobre las cuotas municipales modificadas por el coeficiente de ponderación previsto en el art. 86 del TRLRHL. No obstante, este

⁽²⁷⁾Art. 131TRLRHL.

Nota

Las diputaciones establecerán precios públicos en lugar de tasas, de acuerdo con los mismos criterios establecidos en el TRLRHL y la LTPP.

recargo será gestionado y liquidado por los respectivos ayuntamientos junto con el impuesto municipal, y será entregado posteriormente al ente provincial el importe de la recaudación que le corresponda.

Además, cuando las diputaciones provinciales gestionen servicios propios de las CC. AA., estas, de acuerdo con su legislación, podrán fijar **módulos de funcionamiento y financiación y niveles de rendimiento mínimo**, y otorgar las correspondientes dotaciones económicas. En cualquier caso, las diputaciones podrán mejorar estos módulos y niveles utilizando sus propias disponibilidades presupuestarias.

En cuanto a las **entidades supramunicipales**²⁸, además de los ingresos establecidos en sus respectivas normas de creación, también pueden establecer y exigir **tasas, precios públicos y contribuciones especiales** en los mismos términos que los municipios y las diputaciones. En el caso de las contribuciones especiales con motivo de la ejecución de obras o del establecimiento o la ampliación de servicios que afecten a uno o varios términos municipales, el órgano de gobierno de estas entidades, al determinar las zonas afectadas por la obra o al concretar el beneficio especial que representa para cada una de estas zonas, podrá distinguir entre el interés directo de los contribuyentes y el que sea común en un término municipal o en varios. En tales casos, los ayuntamientos afectados que formen parte de estas entidades también tendrán el carácter de contribuyentes y deberán satisfacer las cuotas individuales que les correspondan.

(28) Art. 150 TRLRHL.

Por su parte, las **comarcas, áreas metropolitanas y demás entidades municipales asociativas**²⁹ podrán establecer y exigir **tasas, contribuciones especiales y precios públicos**, de conformidad con lo previsto en sus respectivas normas de creación y en los términos establecidos por el TRLRHL y la LTPP. Además, las áreas metropolitanas pueden establecer un **recargo sobre la base imponible del IBI** de los bienes inmuebles situados en el territorio de la entidad, cuyo tipo **no será superior al 0,2%**. Este recargo se exigirá, de acuerdo con la normativa reguladora del impuesto, a los mismos sujetos pasivos.

(29) Art. 152 TRLRHL.

Nota

Las entidades locales de las islas Baleares y Canarias, así como las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, y las ciudades de Madrid y Barcelona, dispondrán de los mismos ingresos tributarios establecidos en el TRLRHL, sin perjuicio de las peculiaridades previstas en sus respectivos regímenes económico-fiscales.

Por último, las **entidades locales de ámbito territorial inferior al municipio**³⁰ no podrán tener impuestos propios ni participación en los tributos del Estado, pero sí en los del municipio al que pertenezcan. En este sentido, las leyes de las CC. AA. sobre régimen local que regulen las entidades de ámbito territorial inferior al municipio determinarán los recursos integrantes de sus respectivas haciendas, de entre los previstos en el TRLRHL para los municipios.

(30) Art. 156 TRLRHL.

Ejercicios de autoevaluación

Preguntas de selección

1. La transmisión efectuada por una persona física con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario, para la cancelación de la deuda garantizada con hipoteca, y contraída con una entidad de crédito,...

- a) es un supuesto no sujeto al IIVTNU.
- b) es un supuesto sujeto y exento al IIVTNU.
- c) es un supuesto sujeto y con una bonificación obligatoria del 95% de la cuota al IIVTNU.

2. Un ayuntamiento viene recaudando un precio público por el servicio de tanatorio municipal, dado que hay otro tanatorio de titularidad privada en el municipio. Sin embargo, la empresa propietaria del tanatorio privado ha anunciado su cierre a finales de año. ¿Qué supondrá este cambio?

- a) El ayuntamiento deberá convertir el precio público en una tasa de cobro periódico, cuyos sujetos pasivos serán todos los habitantes del municipio.
- b) El ayuntamiento deberá convertir el precio público en una tasa de cobro instantáneo, cuyos sujetos pasivos serán los usuarios del servicio.
- c) Dado que existen tanatorios en municipios vecinos, el ayuntamiento podrá mantener vigente el actual precio público.

3. Adela, de 55 años, constituye un derecho de usufructo por 10 años sobre un local comercial, cuyo valor catastral en el momento del devengo es de 96.000 euros (siendo el valor catastral del terreno el 30% del total). Calculad el valor correspondiente al derecho de usufructo a efectos del IIVTNU.

- a) 9.792 euros.
- b) 19.200 euros.
- c) 5.760 euros.

4. Las tasas y las contribuciones especiales que hicieran referencia a un mismo servicio público...

- a) serían compatibles porque gravarían hechos impositivos diferentes.
- b) Serían incompatibles porque gravarían el mismo hecho imponible.
- c) serían complementarias porque la ley permite deducir de la cuota de las contribuciones especiales el importe abonado por la tasa.

5. El IIVTNU se devenga...

- a) en la fecha de transmisión, cuando se transmite la propiedad del terreno a título oneroso y entre vivos.
- b) en la fecha de la aceptación de herencia, cuando se transmite la propiedad del terreno por causa de muerte.
- c) en la fecha del acuerdo de expropiación, en los supuestos de expropiación forzosa.

6. Pedro ha aparcado el coche en un paso de peatones y la grúa municipal lo ha retirado y trasladado al depósito municipal de vehículos. Cuando Pedro ha acudido para retirar su coche, ha tenido que pagar 150 euros por el estacionamiento indebido y 90 euros por la retirada del vehículo por la grúa municipal.

- a) Los dos pagos corresponden a dos sanciones estipuladas en el Código de Circulación.
- b) El primer pago corresponde a una sanción por estacionamiento indebido, y el segundo pago, a una tasa por el servicio de grúa.
- c) El primer pago corresponde a una sanción por estacionamiento indebido, y el segundo pago, a un precio público por el servicio de grúa, dado que en el municipio también hay grúas privadas.

7. Cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, los ayuntamientos podrán aplicar una reducción sobre los nuevos valores catastrales a efectos del IIVTNU, teniendo en cuenta que...

- a) el porcentaje de la reducción será del 60%.
- b) el valor catastral reducido en ningún caso podrá ser superior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.
- c) los aspectos formales de la reducción se establecerán en la ordenanza fiscal municipal reguladora del impuesto.

8. El ayuntamiento ha denegado a la empresa Derribos Asequibles, S. L. la solicitud de licencia para derribar una nave industrial en desuso, situada en un polígono industrial del municipio. La empresa se pregunta si tiene derecho a la devolución de la tasa ingresada junto con la solicitud, debido a que no podrá ejecutar el derribo.

- a) Sí procederá la devolución de la tasa, debido precisamente a que no llevará a cabo el derribo, hecho imponible de la tasa.
- b) No procederá la devolución de la tasa, en caso de ser la propietaria de la nave.
- c) No procederá la devolución de la tasa, en ningún caso.

9. En las transmisiones de un terreno, ¿quiénes son sujetos pasivos a efectos del IIVTNU?

- a) Si la persona transmitente es una persona física no residente en España, será sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona que adquiera el terreno.
- b) En las transmisiones a título oneroso, la persona que adquiera el terreno.
- c) En las transmisiones a título lucrativo, la persona que transmita el terreno.

10. Las áreas metropolitanas pueden establecer y exigir los siguientes ingresos tributarios.

- a) Tasas y contribuciones especiales.
- b) Tasas, contribuciones especiales y un recargo sobre el IBI.
- c) Tasas, contribuciones especiales y un recargo sobre el IAE.

Casos prácticos

1. Julián es propietario de un solar urbano que compró el 2 de febrero del 2004. El 23 de abril del 2017 vende el solar a la sociedad Promociones Imposibles, S. L., que tiene la intención de construir un edificio de viviendas y locales comerciales. El valor catastral del solar en el momento del devengo es de 72.500 euros. Por graves problemas de liquidez de la sociedad, las dos partes deciden resolver el contrato de compraventa el 2 de diciembre del 2018, y el valor catastral del solar en ese momento es de 74.675 euros. La ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU establece lo siguiente:

- Los porcentajes anuales son:
 - Periodo de uno a cinco años: 3,6%.
 - Periodo de hasta diez años: 3,4%.
 - Periodo de hasta quince años: 3,2%.
 - Periodo de hasta veinte años: 3%.
- El tipo de gravamen es del 29%.

Calculad las liquidaciones del IIVTNU que procedan e indicad los sujetos pasivos de las mismas.

2. En una población de costa solo existe una piscina municipal, pero el próximo año abrirá una segunda piscina pública de titularidad privada. A la vista del cambio de escenario en la prestación de este servicio, comentad si la apertura de la nueva piscina supondrá algún cambio en la contraprestación económica que el ayuntamiento ingresaba por la piscina municipal y, en caso afirmativo, explicad los efectos del cambio.

3. Un ayuntamiento ha acordado la imposición y ordenación de contribuciones especiales para pavimentar varias calles del municipio. El porcentaje del coste de las obras que se sufragará mediante contribuciones especiales es del 90%. Se decide exigir las cuotas individuales en dos plazos: el primero será antes de empezar las obras y equivaldrá al 50% del coste previsto, y el segundo será una vez finalizadas las obras.

Se facilitan los siguientes datos:

Coste previsto de las obras de pavimentación: 1.000.000 de euros.

Importe previsto pagar por las expropiaciones: 200.000 euros.

Importe previsto recibir por la subvención «Plan de barrios»: 300.000 euros.

Módulo de reparto: metros lineales (ml) de fachada de los inmuebles afectados.

Sujetos pasivos y metros lineales de fachada de cada inmueble:

Contribuyente	Inmueble	Coefficiente prop.	Metros lineales fachada
BAJ	Casa 1	100%	50 ml
RSL	Casa 2	50%	25 ml
EHL	Casa 2	50%	25 ml
CIA, S. L.	Nave	100%	125 ml
Arzobispado	Solar	100%	500 ml
Ayuntamiento	Escuela	100%	300 ml

Coste final de las obras de pavimentación: 1.100.000 euros.

Importe finalmente pagado por las indemnizaciones: 300.000 euros.

Importe finalmente recibido de la subvención «Plan de barrios»: 200.000 euros.

a) Calculad las cuotas individuales de los dos plazos.

b) ¿Qué sucedería si uno de los contribuyentes vendiera su propiedad una vez ingresado el primer plazo de las contribuciones especiales, pero antes de la finalización de las obras?

c) ¿El arzobispado tiene derecho a una exención? ¿Y el ayuntamiento?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. b

3. c

4. a

5. a

6. b

7. c

8. c

9. a

10. b

1. Liquidación del IIVTNU por la compraventa del solar en el 2017:

Valor catastral del suelo: 72.500 euros.

Porcentaje de transmisión: 100%.

Periodo de generación: 13 años (desde el 02/02/2004 hasta el 23/04/2017).

Porcentaje anual aplicable: $13 \times 3,2\% = 41,6\%$.

Base imponible: $72.500 \times 41,6\% = 30.160$ euros.

Tipo de gravamen: 29%.

Cuota íntegra: $30.160 \times 29\% = 8.746,40$ euros.

Según el art. 106 del TRLRHL, en las transmisiones de propiedad a título oneroso, el sujeto pasivo será el transmitente, en este caso, Julián. De acuerdo con el art. 109.3 del TRLRHL, si un contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del IIVTNU satisfecho y su resolución se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. De este modo, la «devolución» del solar a Julián se considera una nueva transmisión a efectos del impuesto y, por consiguiente, sujeta a tributación.

Liquidación del IIVTNU por la «devolución» del solar en el 2018:

Valor catastral del suelo: 74.675 euros.

Porcentaje de transmisión: 100%.

Periodo de generación: 1 año (desde el 23/04/2017 hasta el 02/12/2018).

Porcentaje anual aplicable: $1 \times 3,6\% = 3,6\%$.

Base imponible: $74.675 \times 3,6\% = 2.688,30$ euros.

Tipo de gravamen: 29%.

Cuota íntegra: $2.688,30 \times 29\% = 779,61$ euros.

Según el art. 106 TRLRHL, en las transmisiones de propiedad a título oneroso, el sujeto pasivo será el transmitente, es decir, la sociedad Promociones Imposibles, S. L.

2. Hasta la fecha, el servicio de piscina solo lo presta el ayuntamiento, por lo que, de acuerdo con el art. 20.1.B del TRLRHL, la contraprestación de este servicio es una tasa, dado que el servicio, pese a ser de recepción voluntaria, no es prestado por el sector privado. En cambio, a partir del momento en que abra una nueva piscina pública de gestión privada, ya no se cumplirán los requisitos para cobrar una tasa, por lo que se deberá exigir un precio público

para financiar la piscina municipal, en aplicación del art. 24 de la LTPP. Este cambio de escenario supondrá la redacción y aprobación de una nueva ordenanza municipal que regule el nuevo precio público.

Por otra parte, mientras que el importe de las tasas no puede superar los costes de los servicios, los precios públicos deben cubrir como mínimo el coste del servicio (art. 25.1 de la LTPP), y pueden superar sus costes.

3. a) Cuotas individuales de los dos plazos

Cálculo de las cuotas individuales del primer plazo:

Dado que el ayuntamiento ha acordado repartir las contribuciones especiales de estas obras en dos plazos, será necesario hacer un primer cálculo para determinar la base imponible y las cuotas individuales del primer plazo (o reparto provisional) y, una vez finalizadas las obras, hacer un segundo cálculo para determinar la base imponible y las cuotas individuales del segundo plazo (o reparto definitivo).

Para calcular las cuotas del primer plazo, la base imponible resultará de sumar el importe previsto del coste de las obras, más el importe previsto de las expropiaciones, menos el importe previsto de la subvención y, posteriormente, se aplicará el porcentaje de reparto de las contribuciones especiales.

Base imponible: $(1.000.000 + 200.000 - 300.000) \times 90\% = 900.000 \times 90\% = 810.000$ euros.

A continuación, se calculará el importe unitario del módulo de reparto, el cual, en el presente caso, se obtiene dividiendo la base imponible por la suma de módulos o metros lineales de fachada de todos los inmuebles afectados: $50 + 25 + 125 + 300 + 500 = 1.000$ ml. De modo que el importe unitario es: $810.000 \text{ euros} / 1.000 \text{ ml} = 810 \text{ euros/ml}$.

Ahora ya se puede calcular el importe correspondiente a cada contribuyente en función del módulo de cada uno, es decir, multiplicando el importe unitario del módulo de reparto por los metros lineales de fachada de cada inmueble, y aplicando luego el respectivo porcentaje del coeficiente de propiedad de cada contribuyente.

Importe correspondiente a cada uno de los contribuyentes:

- BAJ.: $810 \text{ euros/ml} \times 50 \text{ ml} \times 100\% = 40.500$ euros.
- RSL: $810 \text{ euros/ml} \times 25 \text{ ml} \times 50\% = 10.125$ euros.
- EHL: $810 \text{ euros/ml} \times 25 \text{ ml} \times 50\% = 10.125$ euros.
- CIA. S. L.: $810 \text{ euros/ml} \times 125 \text{ ml} \times 100\% = 101.250$ euros.
- Arzobispado: $810 \text{ euros/ml} \times 500 \text{ ml} \times 100\% = 405.000$ euros.
- Ayuntamiento: $810 \text{ euros/ml} \times 300 \text{ ml} \times 100\% = 243.000$ euros.

Dado que se ha decidido liquidar un primer plazo por el 50% del importe de las contribuciones especiales antes del inicio de las obras, la cuantía de las cuotas individuales será la mitad del importe que correspondería a cada sujeto pasivo, y tendrán el carácter de pagos a cuenta de las cuotas definitivas que se exigirán una vez acabadas las obras:

- BAJ: $40.500 \times 50\% = 20.250$ euros.
- RSL: $10.125 \times 50\% = 5.063$ euros.
- EHL: $10.125 \times 50\% = 5.063$ euros.
- CIA, S. L.: $101.250 \times 50\% = 50.625$ euros.
- Arzobispado: $405.000 \times 50\% = 202.500$ euros.
- Ayuntamiento: $243.000 \times 50\% = 121.500$ euros.

Cálculo de las cuotas individuales del segundo plazo:

Una vez finalizadas las obras, ya se conoce el importe real del coste de ejecución de las mismas, así como el importe finalmente pagado por las indemnizaciones y el importe finalmente recibido por la subvención, por lo que ya se podrá calcular la base imponible y las cuotas individuales del segundo plazo (o reparto definitivo).

En el segundo plazo, la base imponible resultará nuevamente de sumar el importe final del coste de las obras, más el importe definitivo de las indemnizaciones, menos el importe de la subvención finalmente recibida y, posteriormente, aplicar el porcentaje de reparto de las contribuciones especiales.

Base imponible: $(1.100.000 + 300.000 - 200.000) \times 90\% = 1.200.000 \times 90\% = 1.080.000$ euros.

Para calcular las cuotas individuales, habrá que calcular de nuevo el importe unitario del módulo de reparto, en este caso, los metros lineales de fachada de los inmuebles afectados: $1.080.000 \text{ euros} / 1.000 \text{ ml} = 1.080 \text{ euros/ml}$.

Y a continuación, calcular el importe que corresponde a cada contribuyente en función del total de módulo de cada uno, es decir, del total de metros lineales de fachada de cada inmueble y del porcentaje del respectivo coeficiente de propiedad.

Importe correspondiente a cada uno de los sujetos pasivos:

- BAJ: $1.080 \text{ euros/ml} \times 50 \text{ ml} \times 100\% = 54.000 \text{ euros}$.
- RSL: $1.080 \text{ euros/ml} \times 25 \text{ ml} \times 50\% = 13.500 \text{ euros}$.
- EHL: $1.080 \text{ euros/ml} \times 25 \text{ ml} \times 50\% = 13.500 \text{ euros}$.
- CIA, S. L.: $1.080 \text{ euros/ml} \times 125 \text{ ml} \times 100\% = 135.000 \text{ euros}$.
- Arzobispado: $1.080 \text{ euros/ml} \times 500 \text{ ml} \times 100\% = 540.000 \text{ euros}$.
- Ayuntamiento: $1.080 \text{ euros/ml} \times 300 \text{ ml} \times 100\% = 324.000 \text{ euros}$.

Las cuotas individuales del segundo plazo tendrán en cuenta los importes exigidos en el primer plazo, de modo que las cuotas serán:

- BAJ: $54.000 - 20.250 = 33.750 \text{ euros}$.
- RSL: $13.500 - 5.063 = 8.437 \text{ euros}$.
- EHL: $13.500 - 5.063 = 8.437 \text{ euros}$.
- CIA, S. L.: $135.000 - 50.625 = 84.375 \text{ euros}$.
- Arzobispado: $540.000 - 202.500 = 337.500 \text{ euros}$.
- Ayuntamiento: $324.000 - 121.500 = 202.500 \text{ euros}$.

b) Venta de la propiedad antes de la finalización de las obras

Según el art. 33.1 de la LRHL, las contribuciones especiales devengan cuando finalicen las obras, y en este momento se determinan los sujetos pasivos. Asimismo, el apartado 3 del citado artículo dispone que si la persona que figura como sujeto pasivo en el acuerdo de ordenación transmite sus derechos sobre bienes afectados por la imposición de contribuciones especiales antes de que estas devenguen, estará obligada a comunicarlo a la Administración en el plazo de un mes, ya que, de lo contrario, esta le podrá continuar exigiendo el cobro del tributo.

Por tanto, si alguno de los contribuyentes vendiera su inmueble después de pagar la primera cuota pero antes de finalizar las obras, deberá comunicar esta transmisión de dominio al ayuntamiento en el plazo de un mes para que:

- Por una parte, acuerde la devolución a favor del transmitente del importe pagado por la cuota del primer plazo ya que, al no haberse devengado aún el tributo, aquel ya no es sujeto pasivo.
- Por otra parte, acuerde la liquidación del total de la cuota de las contribuciones especiales al nuevo propietario del inmueble, como sujeto pasivo del tributo en el momento de su devengo.

c) Exenciones del arzobispado y el ayuntamiento

Según el apartado d), del art. IV.1, del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado el 3 de enero de 1979, el arzobispado, como integrante de la Iglesia católica, puede disfrutar de exención en las contribuciones especiales cuando recaigan en los siguientes inmuebles:

- Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- Las residencias de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes.
- Los locales destinados a oficinas, la curia diocesana y oficinas parroquiales.
- Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso, y las universidades eclesásticas, siempre y cuando impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesásticas.
- Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada.

En el presente caso, un solar no se encuentra entre los inmuebles tasados para disfrutar de exención en las contribuciones especiales, de modo que el arzobispado tendrá que tributar como el resto de los contribuyentes.

Por su parte, el ayuntamiento recibe el mismo tratamiento que el resto de los propietarios afectados por las obras y la imposición de las contribuciones especiales, dado que la ley no

establece ninguna exención en este sentido. Por consiguiente, el ayuntamiento soportará el importe de sus cuotas como un contribuyente más.

