

NUM-CONSULTA V0153-14

ORGANO SG de Tributos Locales

FECHA-SALIDA 23/01/2014

NORMATIVA TRLRHL RD Leg. 2/2004. Artículos 104 y 107.

DESCRIPCION-HECHOS Venta de un bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición.

CUESTION-PLANTEADA Si se produce la sujeción al IIVTNU en caso de transmisión de bien inmueble de naturaleza urbana por un precio inferior al de adquisición.

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

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

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

El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IIVTNU, estableciendo:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho a realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

Período de uno hasta cinco años: 3,7.

Período de hasta 10 años: 3,5.

Período de hasta 15 años: 3,2.

Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

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

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

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”

El transcrito artículo 107 del TRLRHL dispone que la base imponible del impuesto se determina aplicando al valor del terreno (el valor a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral) un porcentaje que, a su vez es el resultado de multiplicar el coeficiente establecido por el ayuntamiento, dentro del límite legal, por el número de años de generación del incremento.

De este modo la cuantía del impuesto aumenta en función del número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno (con un máximo de 20 años), con total independencia de la ganancia real obtenida con la transmisión del terreno.

La regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la base imponible a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Así, el porcentaje de incremento máximo anual del 3% para los períodos de 15 a 20 años, es una regla objetiva disociada de la realidad, que puede ser inferior o superior al incremento real del terreno. Del mismo modo, la ley utiliza el valor catastral del suelo en el momento del devengo, con independencia de cuando fue determinado el mismo (salvo que

resulte de aplicación la reducción regulada en el apartado 3 del artículo 107).

Por tanto, la base imponible determinada conforme a las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite prueba en contrario. Así, en los años del llamado “boom inmobiliario”, en los que el valor de mercado de los inmuebles se incrementaba muy por encima de los valores catastrales, si un ayuntamiento realizaba una comprobación tributaria, sólo podía comprobar que la cuota del impuesto ingresada se había determinado aplicando correctamente las normas reguladoras del TRLRHL, sin que pudiera atribuir un valor mayor fundamentado en que el incremento “real” del terreno era superior al derivado de las reglas del artículo 107 del TRLRHL.

El legislador, pudiendo escoger entre diversas fórmulas para determinar el incremento de valor del terreno, ha optado por la establecida en el artículo 107 del TRLRHL, y ha configurado por ley todos los elementos del tributo en función de dicho método de cuantificación.

La Ley sólo toma en consideración el valor catastral en el momento del devengo, no teniendo en cuenta otros valores, como puede ser el precio de la transmisión, el valor de mercado en dicho momento, cuál fue el valor catastral cuando se adquirió el terreno o su valor de adquisición. Tampoco calcula el incremento de valor del terreno por diferencia entre un valor en el momento de la transmisión y un valor en el momento de la adquisición, pudiendo dicha diferencia ser la existente entre los valores catastrales en ambos momentos, o entre el valor de enajenación y el valor de adquisición, o cualquier otra.

Y ello es así porque el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno por diferencia entre unos precios de venta y compra, sino que trata de gravar el incremento de valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística del propio municipio donde se encuentra (instalación o mejora de alumbrado público, aceras, mobiliario urbano, etc.). Con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. La participación de la comunidad en las plusvalías urbanísticas tiene su apoyo en la propia Constitución Española. Su artículo 47 dispone que “la comunidad participará en las plusvalías que genera la acción urbanística de los entes públicos.”.

La capacidad económica que sirve de fundamento a este impuesto se inscribe en el campo de las plusvalías inmerecidas o no ganadas de naturaleza inmobiliaria, es decir, aquellas plusvalías de los terrenos no debidas a la actividad de los particulares, sino a causas extrañas a la misma, tales como el simple crecimiento de los núcleos urbanos.

Esta justificación ha sido tradicionalmente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia (sirvan como ejemplo las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2002 y de 5 de febrero de 2001).

Por tanto, en el caso planteado en la consulta, la transmisión onerosa del bien inmueble de naturaleza urbana determina el devengo del IIVTNU, calculándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo

dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.