

# Aspectos conflictivos en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

(Primera Parte)

Luis Ferrándiz Atienza  
Abogado

## Introducción

**.-Polémica: ¿es constitucional?**

**.-Tributo con una larga tradición histórica: STS 30 de marzo de 1.999 (ALFONSO GOTA LOSADA) primitivo Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos -recurso municipal ordinario- R.D. 13 de marzo de 1.919, “finalidad”:**

**“Revertir a los municipios, partes de los aumentos de valor de los terrenos urbanos, no ganados, generados por la actuación municipal y por el propio crecimiento de los pueblos y ciudades, tomando como elemento de realización de tales aumentos de valor, la existencia de una transmisión del dominio, bien a título oneroso, bien a título gratuito”**

## Introducción (2)

.-Entre este Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y el actual IIVTNU, se han llevado a cabo numerosas modificaciones -STS-, especialmente polémicas:

1<sup>a</sup>.-La Ley 39/1.988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales –actual Texto Refundido-.

2<sup>a</sup>.-Ley 51/2002, de 27 de diciembre: eliminación del término “REAL” al que se asociaba el incremento del valor.

**\*\*De las muchas críticas que recibe, nos centramos en las dos ss:**

**A.-**La calificación jurídica del método de determinación de la Base Imponible.

**B.-**El error en el cálculo legal de la Base Imponible.

## A.-Método de determinación de la Base Imponible. (1)

.-Hay que tener en todo momento presente la definición de la Base Imponible, en sus dos redacciones:

**\*\*La original -art. 108 de la Ley 39/1988- vigente hasta 31/12/2002:**

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

**\*\*La actual -art. 107 del T. Refundido- vigente desde 1/1/2003:**

“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.-Método de determinación de la Base Imponible (2)

.-Salta a primera vista la modificación operada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre: “supresión del término REAL”; se sigue haciendo referencia a incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto.

Cuestión: ¿Es posible, o puede someterse a tributación por este impuesto, aquél supuesto de hecho, en el que se pone de manifiesto o queda acreditada, una pérdida patrimonial o una minusvalía en el valor del terreno como consecuencia de la transmisión del dominio del mismo?

.-Dos sectores, doctrinales y jurisprudenciales, claramente opuestos, en función de la posibilidad o imposibilidad de sometimiento a tributación.

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (3)

**\*\*PRIMEROS:** -defensores de la tributación- el método o sistema que implanta el artículo 107 del T.R. es una auténtica ficción jdca. o presunción iuris et de iure que no admite prueba en contrario, máxime después de la eliminación del término REAL. Para la determinación de la Base Imponible hay que atender de forma imperativa:

1º.-Al valor del suelo en el momento del devengo (catastral).

2º.-Al coeficiente o porcentaje que en función del número de años de permanencia tenga fijada la OFM o el art. 107, 4º.

3º.-Y al número de años transcurridos entre la adquisición y la transmisión del terreno con el límite de 20 años.

➤ Siempre y en todo caso, este método arrojará un resultado positivo. Siempre existirá incremento del valor del terreno que deba someterse a tributación.

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (4)

.-Alonso González, Pérez de Ayala y Eseverri Martínez.

.-Subdirección General de Tributos Locales: CV 153-14 de 23 de enero: si se produce o no la sujeción al IIVTNU en el caso de la transmisión de un inmueble por precio inferior al de adquisición.

“La regla de determinación de la Base Imponible de este impuesto establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración que permite cuantificar la B.I. a través de un método objetivo. El impuesto no somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. ...el fundamento de este impuesto no es tanto gravar el incremento “real” provocado por el titular del terreno sino que pretende gravar el incremento del valor del terreno como consecuencia de la acción urbanística, ..

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (5)

...con este impuesto, por tanto, se pretende que el sujeto pasivo devuelva a la colectividad parte del beneficio por él obtenido. ... tiene su apoyo en al artículo 47 de la CE”

**\*\*Un par de puntualizaciones a esta CV:**

- 1ª.-**Que se hace referencia a la plusvalía, sea real o potencial, mayor o menor y según el DRAEL la plusvalía es el acrecentamiento del valor de una cosa por causas extrínsecas a ella.
- 2ª.-**Que no cabe la devolución de beneficio alguno cuando se obtiene una pérdida patrimonial.

**.-Sentencia de la Sección 1ª de la SCA del TSJ Canarias de fecha 11 de abril de 2014 –CÉSAR GARCÍA OTERO- FJ 3º**



## A.-Método de determinación de la Base Imponible (6)

“Lo decisivo, al margen del precio de venta, es que nos encontramos ante una regla de determinación de la base imponible establecida “ex lege”, esto es, es la propia Ley la que determina el valor de un determinado bien o derecho a los efectos de su cómputo en la BI por remisión al IBI, esto es, por remisión al valor catastral, lo que supone que, el propio precepto incluye un mandato imperativo dirigido a los aplicadores de la norma de inexcusable cumplimiento, mandato que, cuando existe valor catastral, queda desconectado de cualquier prueba de los hechos, esto es, de la realidad sobre la acomodación de dicho valor al de mercado, aunque, como es sabido, el valor catastral de un inmueble se fija siempre tomando como referencia el valor de mercado, lo cual no significan que coincidan”

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (7)

**\*\*SEGUNDOS:** -defensores de la postura opuesta- sostienen que el método implantado en el art. 107 es una presunción iuris tantum y, no es posible someter a tributación por este impuesto aquellos supuestos generadores de una pérdida patrimonial o minusvalía. [Sánchez Galiana, Vicente de la Casa, Casana Merino y Varona Albern](#) y los argumentos, básicamente, los 3 ss:

### 1º.-Inexistencia del Hecho Imponible:

El art. 104 del actual TR –anterior 105 de la LRHL-: “El IIVTNU 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”

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (8)

**\*\*De este precepto se identifican los 3 elementos que deben concurrir para que exista hecho imponible:**

1º.-La naturaleza urbana de los terrenos.

2º.-Existencia de una transmisión del dominio/alternativamente, la constitución o transmisión de un derecho real de goce.

3º.-Y la puesta de manifiesto de un incremento del valor del terreno generado como consecuencia de la transmisión.

.-Si no concurre alguno de estos elementos, no puede hablarse de realización de hecho imponible; si no se realiza el hecho imponible, no nace la obligación tributaria (art. 20 de LGT) y, si no nace la obligación tributaria, no existe Base Imponible alguna que determinar.

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (9)

**\*\*Resoluciones:** TEA de Navarra de fechas 9 de agosto de 2011 y 7 de mayo de 2013. Vienen a resolver supuestos en los que debido a la crisis inmobiliaria se pone de manifiesto una pérdida:

“Aunque tal circunstancia no ha sido prevista expresamente por el legislador, que sólo contempla el incremento de valor, es evidente que tiene como efecto directo la inexistencia del hecho imponible que nos ocupa”.

**\*\*Pronunciamientos Judiciales:** STSJ de Navarra de 2 de mayo de 2000 (FELIPE FRESNEDA PLAZA) FJ 3º:

“El impuesto que nos ocupa constituye un gravamen general sobre el aumento de valor de los bienes, por lo que para que el mismo opere deberán concurrir todos los elementos esenciales que configuran el tributo: transmisión e Inc. Valor gravable”

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (10)

SJCA nº 13 de Barcelona, de fecha 22 de enero de 2013 (EILA SOTERAS GARRELL) FJ 6º:

“Parece evidente que la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción al impuesto, simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, pues la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del “método de cálculo” y en detrimento de la realidad económica, pues ello supondría desconocer los ppios. de equidad, justicia y capacidad económica”

STS de 22 de septiembre de 1995 (JAIME ROUANET MOSCARDÓ) y de 29 de abril de 1996 (RAMÓN RODRÍGUEZ ARRIBAS) con la anterior normativa, la segunda de ellas:

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (11)

“Siendo el incremento del valor el objeto del gravamen, .. Resulta evidente que si dicha plus-valía no se produce de manera efectiva y acreditada, ni puede razonablemente presumirse, atendidas las circunstancias concurrentes en el período de imposición, ni puede hablarse de sujeción al impuesto, que no es una mera fórmula de aplicación automática, tendente a la recaudación de un porcentaje sobre las diferencias que arrojen las cifras de valor formal separadas por un período de tiempo entre dos enajenaciones”

### 2º.-Prevalencia de la Presunción Iuris Tantum:

Si falla el primer elemento del impuesto -hecho imponible- no puede sustituirse por la aplicación de reglas objetivas para la determinación de la Base Imponible.

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (12)

Por ello, el obligado tributario, puede acreditar:

- Bien que no existe incremento de valor alguno en la transmisión del terreno.
- Bien que el incremento de valor no se corresponde con el que resulta de la aplicación de la regla objetiva de cálculo.

**STSJ de Cataluña de 22 marzo 2012 (EMILIO ARAGONÉS BELTRÁN) y de Madrid de 11 diciembre 2013 (ELVIRA RODRÍGUEZ MARTÍ) FJ 4º:**

“De ser la ficción jdca la única interpretación posible del art. 107 de la LRHL, éste habría de considerarse inconstitucional, .. ha de entenderse que las reglas del art. 107,2 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1º sobre el incremento (antes “real”, y ahora “incremento” a secas, lo que no quiere decir que sea irreal o ficticio).

## A. Método de determinación de la Base Imponible (13)

Las consecuencias no pueden ser otras que las siguientes:

- 1ª) Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la Ley para configurar el tributo y éste no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos.
  
- 2ª) De la misma forma, la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas del artículo 107, que sólo entrarán en juego cuando el primero sea superior.



## A.- Método de determinación de la Base Imponible (14)

### 3°.-Vulneración del Ppio. de Capacidad Económica:

.-Artículo 31 de la CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”

**\*\*De este mandato –Scias. 76/1990, de 26 de abril y 255/2004, de 22 de diciembre- dos conclusiones:**

1<sup>a</sup>) Los Ciudadanos estamos obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con nuestra cap. económica.

2<sup>a</sup>) Y que los Poderes Públicos están obligados a exigir, dicha contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica que se ponga de manifiesto y que sea susceptible de tributación.

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (15)

Auto 5 de febrero de 2.015 JCA nº 3 de Donostia (CARLOS COELLO MARTÍN), plantea cuestión de constitucionalidad en relación con los arts. 107 y 110, 4º de la LRHL (homólogos de la Norma Foral Guipúzcoa) por posible infracción de la CE de 1978:

1º.-Del Ppio. de capacidad contributiva –art. 31-.

2º.-Y del art. 24, al proscribir la norma cualquier género de prueba en contrario.

**\*\*Supuesto de Hecho:** mercantil que adquiere un terreno en 2003 por importe de 3,1 millones €; lo enajena en 2014 por 600 mil €, materializando una pérdida patrimonial de más de 2,5 millones € y el Ayuntamiento de Irún le exige el IIVTNU por importe cercano a 18.000 €.

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (15)

.-Se hace referencia a los dos argumentos anteriores y a numerosos artículos doctrinales y entre las consideraciones destacan:

1<sup>a</sup>) La cuestión de constitucionalidad se suscita, no de la aplicación de una base objetiva de cálculo predeterminada que es conforme a la CE si subyace un incremento de valor sino de la aplicación de estos mismos criterios cuando el incremento de valor no es real ni cierto pues la aplicación de la norma puede provocar consecuencias contrarias al principio de capacidad económica y además, devenir en confiscatorio.

2<sup>a</sup>) A los efectos de la regulación del IIVTNU -estatal o foral- contemplan posibilidad alguna de que la transmisión del terreno haya generado minusvalías, por lo que se está gravando, real y materialmente, un “inexistente incremento del valor de los terrenos”.

## A.-Método de determinación de la Base Imponible (16)

3<sup>a</sup>) Al no contemplar la norma que en la transmisión se haya producido una clara pérdida/minusvalía, se está gravando un ficticio incremento del valor del terreno que además, al venir calculado de modo predeterminado por la regla de valoración legal, no puede ser tampoco, objeto de valoración pericial contradictoria para la determinación de la B.I., lo que en sede CA constituye una clara limitación del derecho de defensa dado que los motivos de impugnación aparecen materialmente tasados.

4<sup>a</sup>) Se establece un sistema objetivo de cuantificación de la B.I. que no ofrece posibilidad de obtener una base alternativa o sustitutiva de la que resulte la mediación del incremento de valor “real y efectivamente producido”

5<sup>a</sup>) La regulación del IIVTNU choca frontalmente con el Ppio de capacidad económica pues no establece técnica o mecanismo alguno que posibilite impedir el gravamen de minusvalías reales.

## B.-Error en el cálculo legal de la B.I. (1)

**\*\*Lo que se cuestiona no es si existe o no incremento del valor, sino si la fórmula legal de cálculo que se aplica por los Ayuntamientos está determinando el incremento del valor del terreno puesto de manifiesto –pasado- o que se pondrá de manifiesto -futuro-.**

**SJCA nº 1 de Cuenca, 21 septiembre 2010 (JUAN A. PRIETO JIMÉNEZ) ratificada STSJCM 17 abril 2012 (JOSÉ BORREGO LÓPEZ) FJ 4º:**

**“.. la fórmula de cálculo, .. en base a los informes matemáticos**

$$\text{Plusv.} = \frac{\text{VF} \times \text{N}^\circ \text{ años} \times \text{Coef. de incremento}}{1 + (\text{N}^\circ \text{ años} \times \text{Coef. de incremento})}$$

## B.-Error en el cálculo legal de la B.I. (2)

Se ofrece como correcta, pues de aplicar la fórmula del Ayuntamiento lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo”

**\*\*La fórmula que aplican los Ayuntamientos –Consulta/Informe de la DGT de 18 de diciembre de 2012- es la siguiente:**

$$\text{B.I.} = [\text{VC actual} \times (1 + (\% \text{ anual} \times \text{N}^\circ \text{ años}))] - \text{VC actual}$$

**\*\*Mientras que la fórmula correcta del cálculo de incremento:**

$$\text{B.I.} = \text{VC actual} - \frac{\text{VC actual}}{1 + (\% \text{ anual} \times \text{N}^\circ \text{ años})}$$

## B.-Error en el cálculo legal de la B.I. (3)

### **\*\*Ejemplo:**

.-Valor Catastral: 1.000.000 €; con un porcentaje del 3% y con 20 años de permanencia.

- Aplicando la fórmula de los Ayuntamientos:

Base Imponible: 600.000,00 €

- Aplicando la fórmula “correcta”:

Base Imponible: 375.000,00 €

## **\*\* CONCLUSIONES \*\***

- En aquellos supuestos en los que se ponga de manifiesto una pérdida patrimonial o minusvalía como consecuencia de la transmisión del terreno, se podría estar vulnerando el Principio de Capacidad Económica (art. 31 CE).
- Debe reconocerse la prevalencia de la presunción iuris tantum, y de esta forma poder acreditar la inexistencia de incremento de valor o la existencia de un incremento de valor inferior al calculado objetivamente, de lo contrario se podría vulnerar el artículo 24 de la CE.
- Y la fórmula de cálculo que utilizan los Ayuntamientos calcula el incremento del valor que se pondrá de manifiesto y no el que se ha puesto de manifiesto.