

LA DETERMINACIÓN DEL PERIODO DE GENERACIÓN DE LA PLUSVALÍA EN EL IIVTNU Y SU INCIDENCIA SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR SOMETIDO A GRAVAMEN

Juan Calvo Vérguez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

EXTRACTO

El presente comentario tiene por objeto analizar la incidencia que adquiere en el IIVTNU la determinación del periodo de generación de la plusvalía y el hecho de que el incremento de valor sometido a gravamen por el citado impuesto no sea el real, sino el derivado de las reglas previstas para el cálculo de la base imponible, gravándose en consecuencia unos hechos que no son indicativos de la existencia de una verdadera capacidad económica, y situándose la fundamentación del gravamen por el citado impuesto, no ya en el citado principio constitucional tributario, sino en la presunta existencia de una riqueza que, en realidad, resulta ser inexistente o ficticia.

Palabras claves: IIVTNU, periodo de generación de la plusvalía, fecha de adquisición, fecha de transmisión, incrementos de valor o minusvalías reales y capacidad económica.

Fecha de entrada: 11-11-2013 / Fecha de aceptación: 20-12-2013 / Fecha de revisión: 18-03-2014

GENERATION PERIOD OF PROFIT IN IIVTNU AND ITS IMPACT ON VALUE INCREASE SUBJECTED TO TAXATION

ABSTRACT

This paper is to analyze the impact that acquires in IIVTNU determining the period of generation of surplus value and the fact that the increase in value under the aforementioned tax is not the real, but the derivative of the rules provided for calculating the tax base taxed accordingly facts that are not indicative of the existence of a real economic capacity, and reaching the merits of the aforementioned tax, not in that tax constitutional principle, but in the alleged existence of a wealth that actually turns out to be non-existent or fictitious.

Keywords: IIVTNU, generation time of goodwill, acquisition date, date of transmission, increases in value or actual losses and economic capacity.

Sumario

- I. Consideraciones generales
- II. La Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 y sus consecuencias
- III. Reflexiones finales

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común» (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad, y cuyo investigador principal es el profesor doctor don Juan CALVO VÉRGEZ.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Con carácter general todo análisis que pretenda llevarse a cabo sobre la proyección del elemento temporal en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y, más precisamente, sobre el aspecto relativo a la determinación del periodo de generación de la plusvalía, ha de partir del hecho de que la actual regulación normativa del citado impuesto [concretada en los arts. 104 a 110 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)] optó en su día por eliminar cualquier referencia al «periodo impositivo», a diferencia de lo que sucedía al amparo de regulaciones precedentes¹.

Sin lugar a dudas el periodo de generación de la plusvalía representa una de las variables más relevantes dentro del IIVTNU de cara a efectuar el cálculo de la misma, de acuerdo con el régimen de cuantificación previsto al efecto en el artículo 107 del TRLRHL, precepto que establece una regla de determinación de la base imponible clara y objetiva que no persigue realmente medir el incremento de valor de los terrenos, sino proporcionar un instrumento de sencilla aplicación. En efecto, tal y como tendremos ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, no se somete a tributación una plusvalía real, sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva. Tal y como señala FALCÓN Y TELLA² el impuesto se exige sobre la base de unos porcentajes anuales determinados por el ayuntamiento dentro de los límites recogidos en el apartado cuarto del precepto anteriormente citado, los cuales se aplican al valor de los terrenos en el momento del devengo, de manera que la base imponible será siempre positiva, aunque no haya existido un incremento de valor sino una eventual disminución. Así, por ejemplo, se emplea el valor catastral del suelo en el instante del devengo como si se tratase de un parámetro que permitiese reflejar dicho valor, con independencia del instante en el que el mismo hubiese sido fijado³.

Varias son las cuestiones preliminares que conviene clarificar a este respecto. En primer lugar, y al amparo de lo establecido en el artículo 107.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, se produjo una reducción del periodo de generación de las plusvalías susceptible de ser tomado en

¹ Véase, por ejemplo, aquello que disponía el artículo 351.2 del antiguo Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, en el que sí se utilizaba el referido concepto.

² FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 enero 2013», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2013 (consultado en www.westlaw.es).

³ Dicha determinación de la base imponible del impuesto de acuerdo con las reglas del artículo 107 del TRLRHL no admite además prueba en contrario, al presentar las mismas un carácter imperativo, pudiendo no obstante el ente local entrar a comprobar que dicha determinación se ha efectuado mediante la aplicación de las normas reguladoras del impuesto.

consideración a efectos del cálculo del impuesto, disponiéndose que únicamente habrán de tomarse en consideración aquellas plusvalías que se hubiesen generado durante un periodo máximo de veinte años⁴. Señala concretamente el citado artículo 107.1 en su párrafo primero que «La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de 20 años». Quiere decirse con ello, en consecuencia, que no son tenidas en cuenta las plusvalías anteriores si bien, como es sobradamente conocido, en ningún caso quedan sometidas a gravamen las plusvalías reales y efectivas. De este modo el incremento de valor sometido a gravamen no es el real, sino el derivado de las reglas previstas para el cálculo de la base imponible, obteniéndose así, en palabras de CHICO DE LA CÁMARA⁵, «una plusvalía que aumenta conforme lo hacen los años de posesión del inmueble por su titular, con independencia del incremento o disminución del valor que en la realidad haya podido experimentar su finca».

Tradicionalmente han venido suscitándose diversas cuestiones a la hora de proceder a fijar el momento inicial del periodo de generación de las plusvalías, las cuales han girado en torno al instante del cambio normativo operado al efecto y a la fecha de clasificación de los terrenos como urbanos.

Analicemos, por ejemplo, la cuestión relativa a la determinación del régimen jurídico que resulta aplicable. ¿Qué régimen jurídico ha de aplicarse a la hora de fijar el momento inicial del periodo de generación de la plusvalía tratándose de aquellos actos o negocios que, según los casos, son susceptibles o no de provocar la interrupción de dicho periodo? Imaginemos, por ejemplo, el supuesto relativo a una disolución de un régimen económico-matrimonial de gananciales. Como seguramente se recordará inicialmente dicha disolución no constituía una operación sujeta y exenta del impuesto, sino que se consideraba que no existía transmisión. Con posterioridad, sin embargo, y al amparo de lo dispuesto en la antigua Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LHL), la disolución del régimen económico-matrimonial sí que suponía la interrupción del periodo, estimándose que dicha operación se hallaba sujeta pero exenta del IIVTNU. Y, actualmente, se adopta el criterio previsto en un primer momento por la antigua Ley de Régimen Local de 1955 relativo a la inexistencia de transmisión sujeta.

Así las cosas, y de acuerdo con el régimen jurídico actualmente vigente, la referida disolución estaría no sujeta a gravamen. De este modo habiéndose adquirido el inmueble, por ejemplo, en 1990, y procediéndose a la disolución del régimen económico-matrimonial y a la venta del citado inmueble en el año 2004, el periodo a computar sería de catorce años o, en su caso, de trece, en función de cuál fuese la fecha concreta, ya que ha de tratarse de años completos⁶.

⁴ Como seguramente se recordará, durante la vigencia del régimen anterior el artículo 351.2 del Texto Refundido de Régimen Local establecía un límite de treinta años.

⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica», *Tributos Locales*, núm. 111, 2013, pág. 21.

⁶ En este sentido puede consultarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 28 de enero de 2003 en la que se afirmaba que, si bien al tiempo del devengo del impuesto determinante de la liquidación cuestiona-

Ahora bien, ¿qué sucedería en el supuesto anteriormente indicado si la disolución del régimen económico-matrimonial de gananciales hubiese tenido lugar en el año 2003? ¿Habría que computar entonces el periodo que va desde 1990 hasta 2003 (trece años) o el que transcurre de 2003 a 2004 (un año)? En otras palabras, ¿qué régimen habría de aplicarse a una disolución de la sociedad de gananciales producida en el año 2003, el vigente en el instante en el que se produjo la disolución o el vigente en el momento de producirse la venta? Ninguna previsión específica de derecho transitorio se contiene a este respecto en el TRLRHL.

A priori, a tenor de lo establecido en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de conformidad con el cual «Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás derechos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento», podría estimarse que la normativa susceptible de ser aplicada al conjunto de los distintos elementos estructurales del impuesto sería la vigente en la fecha de devengo. Sucede no obstante que, en aras de garantizar el necesario respeto al principio de seguridad jurídica, la jurisprudencia se encargó de declarar a este respecto que procede aplicar la norma vigente en el momento en el que se hubiese producido el acto considerado relevante a estos efectos, con independencia de aquella otra que pudiera encontrarse vigente en la fecha de devengo⁷.

Analicemos a continuación la determinación de la fecha inicial, que se concreta en la de la anterior transmisión. Partiendo de la consideración de un determinado negocio transmisivo como elemento del hecho imponible del impuesto ha de señalarse que dicha transmisión o, en su caso, la constitución de derechos reales, se proyecta en un doble sentido: de una parte, constituye el momento inicial para el cálculo de una plusvalía (fecha de devengo); y, de otra, repre-

da la norma aplicable a tal exacción era la antigua Ley 39/1988, «No puede concluirse que, a causa de ello, la fijación del hito inicial del periodo impositivo debe efectuarse en función de lo que dice el artículo 106.1 a) de la misma, sino en virtud de lo que disponía el comentado artículo 515.2 b) de la Ley de Régimen Local de 1955, porque tal factor, ocurrido antes del 1 de enero de 1990 de la entrada en vigor de la Ley 3/1988 respecto del Impuesto Municipal sobre el Incremento Municipal de los Terrenos, debe estar supeditado, en cuanto a su configuración técnico-jurídica, a lo que disponía el grupo normativo entonces imperante».

⁷ Véase a este respecto lo dispuesto por el Tribunal Supremo (TS), entre otras, en su Sentencia de 27 de febrero de 2002, en la que se estimó que la fecha inicial susceptible de ser tomada en consideración con motivo de una transmisión mortis causa efectuada en 1992 era la de la adquisición originaria realizada por los cónyuges respecto del 50% correspondiente a la adjudicación en pago de gananciales efectuada al supérstite, ya que en el momento del fallecimiento del otro cónyuge la disolución de la sociedad de gananciales no tenía la consideración de transmisión a efectos del impuesto. Este mismo criterio había sido observado por el Alto Tribunal (entre otras, Sentencias de 9 de julio de 1994 y de 19 de enero de 1995) en relación con los terrenos de personas jurídicas respecto de la interrupción o no del periodo por la antigua tasa de equivalencia, vigente como seguramente se recordará en Madrid y Barcelona hasta 1990, al considerar que dicha tasa de equivalencia sí que interrumpía el periodo según el régimen jurídico vigente en el momento de su devengo, consolidándose la referida interrupción como momento inicial para la ulterior fijación del periodo en una eventual transmisión posterior; y ello a pesar de que el régimen jurídico hubiese variado, no existiendo en la actualidad un régimen especial para los terrenos de las personas jurídicas que, con anterioridad, tributaban cada diez años por la simple titularidad de los mismos.

senta el momento inicial que ha de ser tomado en consideración a efectos de realizar el cómputo de la siguiente.

Así, por ejemplo, un determinado ayuntamiento podría estimar que se produce la transmisión con motivo de la disolución de una comunidad de bienes, siendo ese negocio jurídico el relativo al devengo. En cambio, si se estimase que la plusvalía en la transmisión actual comienza a contarse desde la última transmisión, al citado ente local le interesaría considerar que no se produjo transmisión alguna y que el plazo de generación de la plusvalía resulta superior⁸.

De entrada debe señalarse que carece de toda trascendencia la fecha en la que el bien inmueble hubiese adquirido la condición de urbano. Únicamente se requiere que tenga dicha condición en el momento del devengo del impuesto. Ahora bien, a efectos de concretar el momento inicial del periodo cabe plantearse qué tratamiento ha de ser otorgado a las escrituras de declaración de obra nueva. ¿Nos hallamos en el presente caso ante una transmisión del terreno o ante una concreta materialización de la plusvalía? Parece claro que no. En otras palabras, creemos que el periodo sometido a gravamen en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ha de considerarse iniciado en la fecha de adquisición del terreno, y no en la fecha de declaración de la obra nueva edificada sobre el mismo.

¿Y qué sucedería en el supuesto de que se declarase la titularidad sobre un bien inmueble a través de un expediente de dominio o de un acta de notoriedad? ¿Habría que considerar en estos casos la existencia de una anterior operación sujeta? Estimamos que no, con lo que no se iniciaría ningún periodo impositivo en la fecha en la que los mismos se produjesen. Piénsese que no tiene lugar ningún acto de adquisición de derechos sobre los inmuebles, sino tan solo un acto declarativo de la existencia de tales derechos, no pudiendo originarse en consecuencia ninguna plusvalía susceptible de llegar a ser gravada⁹.

En todo caso estas no son las únicas situaciones de no sujeción susceptibles de llegar a producirse. Pensemos, por ejemplo, en el caso de adjudicaciones de terrenos que originan reparcelaciones, habiéndose efectuado las mismas a favor de los propietarios comprendidos dentro de la unidad de ejecución. Tal y como tuvo oportunidad de precisar la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 14 de enero de 2004, dada la anterior situación «no se interrumpe el cómputo del plazo de generación de la plusvalía, remitiéndose a la fecha de la inicial adquisición de la propiedad o del derecho sobre el terreno reparcelado». E idéntico criterio cabría aplicar respecto de aquellos supuestos en los que lo que se origina es una subrogación real de derechos¹⁰.

⁸ E idéntica argumentación, pero con un criterio de carácter inverso, podría aplicarse a las posiciones procesales de los obligados tributarios.

⁹ Véase en este sentido QUESADA SANTIUSTRE, F.: *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, 2001, pág. 123.

¹⁰ Así sucedería, entre otros supuestos, tratándose de adjudicaciones en comunidades de bienes o en régimen de cooperativas, al existir una identidad de razón entre dichos supuestos.

Finalmente, tratándose de adquisiciones de bienes que hubiesen formado parte del dominio público, la fecha en la que habría que estimar producida su adquisición a efectos de determinar el periodo de generación de la plusvalía no sería la de adquisición de dicho inmueble para el demanio público, sino aquella otra en la que hubiese tenido lugar su efectiva desafectación¹¹.

Como es sabido, en un primer momento se apuntó la posibilidad de que la fecha de entrada en vigor del impuesto, el 1 de enero de 1990, adquiriese la consideración de momento inicial para la cuantificación de las plusvalías, aludiéndose a un eventual carácter ilegítimamente retroactivo de las liquidaciones. Lo cierto es, sin embargo, que dicha posibilidad fue rechazada por el Tribunal Supremo argumentándose que, a pesar de que ninguna norma disponga de manera expresa que han de tenerse en cuenta los años anteriores a la norma actualmente vigente en el cálculo del periodo al que se aplique el impuesto en su régimen actual, este era el único sentido lógico que podía derivarse de lo establecido en la disposición transitoria quinta de la antigua Ley de Haciendas Locales de 1988, que preveía el vencimiento anticipado en el caso de la tasa de equivalencia a pesar de que no llegara a cumplirse el periodo decenal, adquiriendo dichos pagos la consideración de deducibles en la posterior aplicación del nuevo sistema¹².

De este modo habría que diferenciar entre el instante de entrada en vigor del nuevo régimen, de una parte, y el periodo impositivo al que el mismo hubiera de aplicarse, de otra. El impuesto resulta devengado en el instante en el que tiene lugar la transmisión, momento que adquiere la consideración de punto de referencia del régimen jurídico aplicable. Téngase presente además que, si bien la plusvalía constituye un aumento de valor generado con el transcurso del tiempo, no debe aplicarse la normativa vigente en cada uno de los años de generación, sino solo la vigente en el momento del devengo del impuesto¹³.

Refiriéndonos a continuación a los criterios de clasificación de los terrenos existentes al amparo de la fecha inicial, ¿resultaría posible fijar como momento inicial aquella fecha en la que el

¹¹ Este fue el criterio adoptado por el TSJ de Andalucía, entre otras, en sus Sentencias de 3 de enero y 21 de junio de 2001, y de 21 de junio de 1999. Un criterio distinto se contiene, sin embargo, en la Resolución del Jurado Tributario de Valencia de 31 de octubre de 2008, relativa a la determinación del periodo de generación del IIVTNU con motivo de la transmisión de un terreno que previamente había pasado de ser de dominio público a patrimonial por no estar ya afecto al servicio ferroviario, al declararse que, produciéndose este cambio de naturaleza del bien (que pasaba de ser de dominio público a bien patrimonial), la desafectación no constituye un modo de adquisición de la propiedad, de manera que no resulta posible tomar la misma como fecha inicial para la determinación del periodo de generación del incremento de valor a efectos del impuesto.

¹² Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS de 27 de junio de 1996, 26 de marzo de 1997 y 8 de julio y 21 de octubre de 2000, así como la STSJ de Andalucía de 7 de abril de 2003.

¹³ Refiriéndose a la determinación de la fecha inicial del periodo de generación en un supuesto de transmisión de un terreno que había sido adjudicado al transmitente por una junta de compensación señala el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Móstoles mediante Resolución de 3 de septiembre de 2012 que dicha fecha será la originaria de adquisición, ya que tales adjudicaciones no constituyen verdaderas transmisiones de dominio, no pudiendo tomarse como fecha inicial del periodo de generación la de adjudicación por parte de la junta de compensación, debiendo atenderse a la fecha de adjudicación de los terrenos aportados.

terreno hubiese adquirido las condiciones determinantes de su sujeción al impuesto, es decir, la fecha de la clasificación urbanística? La respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Lo esencial de cara a la sujeción al impuesto es únicamente la clasificación urbanística del suelo en la fecha del devengo, y no la clasificación o la falta de ella en instantes posteriores. Dicho de otro modo, en el IIVTNU carece de toda trascendencia la situación urbanística de los terrenos al inicio del periodo impositivo o incluso durante la vigencia del mismo. Lo decisivo es que en el momento de la transmisión determinante del devengo dichos terrenos adquieran la condición de urbanos en los términos previstos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o, en su caso, con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos que resulten aplicables¹⁴.

De cualquier manera, la plusvalía sujeta al impuesto será la correspondiente a todo el periodo comprendido entre la adquisición y la transmisión, con independencia de que durante una parte de ese tiempo el terreno haya podido tener la condición de rústico o de no urbanizable.

A través de su Resolución de 20 de diciembre de 2006 el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid (TEAM) analizó la cuestión relativa a la determinación del periodo de generación de la plusvalía a efectos del impuesto, ya sea por consideración al momento de adquisición de las parcelas por parte de una empresa urbanizadora que actuaba como reclamante, o bien por considerar que no se hallaban sujetas a gravamen las transmisiones de terrenos efectuadas a las juntas de compensación ni la adjudicación de parcelas resultantes de dichas entidades a sus propietarios.

Pues bien señaló el TEAM de Madrid en la citada resolución que el periodo de generación ha de computarse desde el momento de adquisición de tales terrenos por los primitivos propietarios (es decir, por los aportantes a la junta de compensación) hasta el momento en que dichas parcelas son transmitidas por los adjudicatarios. Y, en el hipotético caso de que la junta de compensación actuase como mero titular fiduciario interviniendo por tanto en representación o sustitución de los propietarios de los terrenos (supuesto de subrogación de carácter personal), no estaríamos dentro del ámbito objetivo del citado supuesto de no sujeción al impuesto, ya que en su condición de titular fiduciario no existe transmisión alguna de la propiedad.

Quiere decirse con ello que no se producirán dichos supuestos de no sujeción cuando no exista transmisión de la titularidad a la junta de compensación, es decir, cuando esta actúe como mero titular fiduciario, ni tampoco cuando la junta entregue terrenos de su titularidad en pago de las aportaciones realizadas en concepto de derramas obligatorias o de pago por los servicios o ejecuciones de obra llevadas a cabo por terceros no propietarios. Y ello con independencia de que estos terceros no propietarios formen parte desde su inicio de la junta de compensación.

¹⁴ Así lo tiene declarado el TS en sus Sentencias de 15 de febrero de 1995, 21 de mayo y 29 de noviembre de 1997 y de 8 de abril de 2003. Véanse igualmente las Sentencias de los TSJ de Andalucía de 24 de febrero de 2003, Cataluña de 5 de febrero de 1999, La Rioja de 22 de febrero de 1999, Madrid de 24 de abril de 1999 y de la Comunidad Valenciana de 11 de abril de 2001 y de 24 de enero de 2003.

En cambio, tratándose de aquellos otros supuestos en los que las parcelas adjudicadas resultasen ser titularidad de la junta de compensación (por no haber sido objeto de expropiación o porque hubiesen sido aportadas con transmisión de la propiedad), tales transmisiones adquirirían la consideración de no sujetas, así como la de los solares resultantes. Y solo con motivo de la tercera transmisión quedarían sometidas a gravamen, computándose el periodo de generación desde la fecha del inicio en la titularidad de los aportantes o sujetos expropiados. Tal y como precisa el Tribunal, en este último caso la condición de sujeto pasivo de tales transmisiones recaería en el propietario de los terrenos o en la propia junta de compensación, siempre y cuando esta última hubiese adquirido efectivamente la propiedad. Téngase presente que en el supuesto de que la junta resultase ser un mero titular fiduciario de las parcelas aportadas por los promotores el sujeto pasivo lo sería siempre el propietario aportante, quedando integrado el periodo de generación por el correspondiente a su propia adquisición y sin que en tales supuestos entre en juego el supuesto de no sujeción previsto al efecto, ya que no ha habido transmisión alguna de la propiedad a la junta de compensación.

Esta cuestión referente al cómputo del periodo de generación del incremento de valor respecto de unos terrenos recalificados de rústicos a urbanos fue analizada igualmente por la DGT mediante contestación a Consulta de 25 de mayo de 2011, en la que se planteaba la determinación de la fecha de inicio del periodo de generación de la plusvalía tratándose de terrenos adquiridos rústicos y recalificados en urbanos antes de la transmisión así como de terrenos urbanizables adquiridos en distintas fechas aportados a una unidad de ejecución y que son objeto de transmisión una vez transmitidos en solares.

Afirma la DGT a través de la citada contestación a consulta que resulta intrascendente la calificación urbanística del terreno al inicio del periodo impositivo o durante el mismo, siendo lo relevante que, en el momento de la transmisión, el terreno tenga la condición de urbano, computándose en tal caso el periodo de generación del incremento de valor desde la fecha de adquisición y no desde la conversión de rústico en urbano. Dicho criterio se encuentra además acorde con la jurisprudencia del TS el cual, mediante Sentencia de 29 de noviembre de 1997, señaló que «Lo decisivo es que, en el momento del referido devengo, esto es, cuando se produce la transmisión de terrenos, o la constitución o transmisión de derechos reales, los bienes tengan la consideración de urbanos. Ningún precepto de la ley exige, ni ha exigido a lo largo de su regulación, que dentro del periodo máximo contemplado –20 años, como se ha dicho en la actualidad– solo pueda computarse el tiempo en que los bienes de que se trate hubieran ostentado la condición de urbanos o urbanizables».

De este modo al hilo de la cuestión relativa a la determinación de la fecha de inicio de la generación de la plusvalía en terrenos adquiridos rústicos que devienen en urbanos antes de la transmisión razonó la DGT que resulta irrelevante la calificación urbanística del terreno al inicio del periodo impositivo, siendo lo único trascendente que, en el instante de la transmisión del terreno, este tenga la condición de urbano. El inicio del periodo de generación de la plusvalía habrá de computarse desde la fecha de adquisición del terreno, con independencia de que en dicha fecha el terreno sea urbano o rústico. Y, tratándose de aquellos supuestos de adjudicación de terrenos por reparcelación, cuando las mismas se realicen a favor de los propietarios de la correspondiente unidad de ejecución y en proporción a los terrenos aportados, no tendrá la consideración de

transmisiones del dominio a efectos de la exacción del impuesto, no hallándose en consecuencia sujetas a este. Finalmente, transmitiéndose los terrenos reparcelados la fecha de inicio de la generación de la plusvalía será la de adquisición de los terrenos antes de la reparcelación.

¿Cómo habría de determinarse la fecha de adquisición originaria a efectos del IIVTNU tratándose de una operación de reparcelación? ¿El periodo de generación de la plusvalía gravada debe ser el comprendido entre el momento primitivo de adquisición de la finca transmitida o, por el contrario, el instante de la adquisición ha de quedar fijado en el año en que, por parte de la junta de compensación, se procediese a la adjudicación de la parcela a sus propietarios, quedando enmarcada esta última dentro de una operación de reparcelación? Ya en su día el TS, en su Sentencia de 6 de mayo de 1997, estimó que el momento inicial del cómputo del incremento de valor del terreno objeto de transmisión en un supuesto similar habría de serlo aquel en el que el propietario del terreno aportado a la junta de compensación lo hubiese adquirido, es decir, el año correspondiente a su primitiva adquisición por parte de su titular ya que, a los efectos del IIVTNU, estas aportaciones de terrenos a la junta de compensación efectuadas por sus propietarios y la posterior adjudicación a ellos de las fincas resultantes por parte de la junta, una vez realizada la distribución de cargas y gravámenes, constituyen operaciones declaradas exentas a los efectos del impuesto, no produciendo ningún efecto en relación con el cómputo temporal de la generación de la plusvalía gravada. Con posterioridad se pronunciaría en estos mismos términos el TSJ de Galicia mediante Sentencia de 7 de mayo de 2008.

Mediante contestación a Consulta de 26 de octubre de 2009 analizó la DGT un supuesto en el que el consultante transmitió la propiedad de una vivienda mediante escritura de compraventa otorgada el 13 de agosto de 2009, adquirida por adjudicación de inmuebles en régimen de cooperativa, recogida en escritura de compraventa otorgada el 25 de febrero de 2008. Se planteaba en la citada consulta la cuestión relativa a si el cómputo del periodo (número de años conforme lo dispuesto en el art. 107.1 y 4 del RDLeg. 2/2004) en el que se puso de manifiesto el incremento producido por la venta efectuada en 2009 debía iniciarse con la escritura de adjudicación y compraventa otorgada por fedatario el 25 de febrero de 2008 o si, por el contrario, dicho periodo se iniciaría en otro momento. Igualmente se analizaban las cuestiones referentes a si podía entenderse comprendido en los supuestos de no sujeción contenidos en el artículo 104 del TRLRHL los de adjudicación de pisos o locales verificados por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas y a si, dentro de la capacidad normativa recogida en el artículo 12 del TRLRHL de la que disponen los ayuntamientos, de desarrollo a través de la correspondiente ordenanza del IIVTNU, pueden ser establecidos otros supuestos de no sujeción que se añadan a los recogidos en el citado texto refundido.

Tal y como se encargó de precisar la DGT la adjudicación-venta efectuada en el presente caso por la sociedad cooperativa a los socios cooperativistas integrantes de la misma de las parcelas-viviendas construidas no estaba sujeta al IIVTNU, dado que no existía una verdadera transmisión de la propiedad sujeta al aludido impuesto. La sociedad cooperativa actuaba únicamente de mero instrumento coordinador, con el fin de facilitar a los asociados, copartícipes en la propiedad inmobiliaria de la sociedad cooperativa a expensas de sus aportaciones la consecución de la parcela-vivienda que les ha correspondido. En consecuencia debía estimarse que el asociado de

la cooperativa era ya participe anterior de la titularidad dominical de la parcela-vivienda que se le adjudicaba, no siendo dicha adjudicación-venta más que la atribución del capital inmobiliario de la sociedad cooperativa a sus socios-cooperativistas. La operación de adjudicación lo único que produjo, como en cualquier caso en que la copropiedad objetivamente se extingue, fue la simple sustitución de una cuota o porción proindiviso (que venía correspondiendo, de modo abstracto, a cada uno los cooperativistas, sobre la totalidad del inmueble —y sobre lo en él construido— que era objeto de esa comunidad cooperativa) por la concreción material de la parcela-vivienda que se adjudicaba a cada socio, en propiedad ya exclusiva, sin mutación alguna del valor que esa participación inicial tenía. Y, al no existir una verdadera *traditio* de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, que es el elemento configurador del hecho imponible del IIVTNU, concluyó la DGT que se producía un supuesto de no sujeción al impuesto.

Refiriéndose a la primera cuestión planteada en la citada consulta, y atendiendo a lo establecido en relación con el cómputo del periodo (número de años conforme lo dispuesto en el art. 107.1 y 4 del TRLRHL), habiéndose puesto de manifiesto el incremento producido por la venta de la vivienda efectuada por el consultante el 13 de agosto de 2009 estimó la DGT que dicho cómputo debía iniciarse, no en la fecha de la escritura de adjudicación de la vivienda por la cooperativa otorgada ante Notario el 25 de febrero de 2008, sino en la fecha de la anterior operación de transmisión de la propiedad del terreno que estuvo sujeta al impuesto, que posiblemente fuese la fecha de adquisición del terreno realizada por la cooperativa, debido a que la adjudicación de pisos o locales verificados por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas no produjo ninguna transmisión de la propiedad y no quedaba sujeta al IIVTNU. Por su parte, la fecha final del cómputo sería la fecha de transmisión de la propiedad de la vivienda realizada mediante escritura de compraventa de 13 de agosto de 2009.

En relación con la segunda cuestión planteada al efecto en la referida consulta volvió a recordar la DGT que la adjudicación de pisos o locales verificados por las sociedades cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas no constituye una verdadera transmisión de la propiedad, no reuniendo, por tanto, los elementos que configuran el hecho imponible del impuesto. En efecto, el citado supuesto de no sujeción no está comprendido dentro de los supuestos de no sujeción enumerados en los apartados 2 y 3 del artículo 104 del TRLRHL, sino que se deriva de la propia definición del hecho imponible del impuesto recogida en el apartado 1 del mismo precepto.

Por último, y en relación con la tercera cuestión suscitada, atendiendo a lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el TRLRHL, concluyó la DGT que solo podrá delimitarse el hecho imponible del IIVTNU mediante normas con rango de ley. De este modo, al ser las ordenanzas que pueden dictar los ayuntamientos normas de carácter reglamentario, estos no podrán añadir otros supuestos de no sujeción que no estén establecidos por las normas con rango de ley. En el concreto supuesto analizado no se trataba, en puridad, de la regulación de un supuesto de no sujeción no contemplado por una norma con rango de ley, sino que el ayuntamiento, en la ordenanza fiscal reguladora del impuesto, enumeraba junto a supuestos en los que sí se realizaba el hecho imponible del impuesto (si bien respecto de los cuales se había determinado su no sujeción por normas con rango de ley) otros supuestos que, aunque incluía

en la lista de no sujeción, suponían la no realización del hecho imponible, por falta de elementos configuradores del mismo, como es el caso del supuesto de adjudicación de pisos o locales verificados por las cooperativas de viviendas a favor de sus socios cooperativistas, según jurisprudencia reiterada del TS en Sentencias, entre otras, de 18 de diciembre de 1995, de 22 de julio de 1991 o de 8 de noviembre de 1993.

Ahora bien, en el supuesto de que el consultante no tuviese la condición de socio-cooperativista de la sociedad cooperativa la transmisión del inmueble urbano por la cooperativa al consultante sí que determinaría la sujeción al IIVTNU del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto con ocasión de dicha transmisión de la propiedad. Así las cosas en este último caso tendrían lugar dos transmisiones de la propiedad que determinarían la sujeción al impuesto, a saber: la transmisión de la cooperativa al consultante con fecha de 25 de febrero de 2008; y la transmisión del consultante a un tercero con fecha 13 de agosto de 2009, en relación con la cual el periodo de generación del incremento de valor, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.4 del TRLRHL, se contaría desde el 25 de febrero de 2008 hasta el 13 de agosto de 2009.

II. LA SENTENCIA DEL JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 1 DE CUENCA DE 21 DE SEPTIEMBRE DE 2010 Y SUS CONSECUENCIAS

En fechas pasadas la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 (la cual sería posteriormente confirmada por la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012) declaró que la liquidación de la plusvalía no ha de operar cuando se haya producido una disminución del valor de la finca transmitida. Como ya hemos puesto de manifiesto, el IIVTNU constituye un impuesto que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de la propiedad efectuada al efecto. Pues bien, en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal la actora alegó inexistencia del hecho imponible, toda vez que lo que se producía era un decremento de valor de estos terrenos. Quedando el hecho imponible del impuesto integrado por el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad, estimaba la actora que dicho hecho imponible no concurriría en aquellas operaciones de transmisión de inmuebles en las que no se origina un incremento de valor, al ser el precio de transmisión de la vivienda inferior al precio de adquisición.

Sucede no obstante que en la normativa del impuesto (arts. 104 y ss. del TRLRHL) no se contempla la posibilidad de que no exista incremento del valor de los terrenos, lo que conduce necesariamente a la aplicación de los porcentajes establecidos en la ordenanza que presuponen la existencia de dicho incremento de valor, tomándose automáticamente como referencia el valor del suelo fijado al efecto en el IBI y el número de años transcurridos desde la adquisición. Recuérdese a este respecto que el impuesto se cuantifica de manera objetiva, multiplicando el valor ca-

tastral del suelo por un coeficiente determinado en función del número de años de titularidad del inmueble. Ello va a determinar que en todo caso exista incremento de valor sujeto a tributación.

A pesar de ello concluyó el Tribunal que la ausencia objetiva de incremento del valor ha de dar lugar a la no sujeción del impuesto como consecuencia de la no realización del hecho imponible. Partiendo de la consabida existencia de una contradicción legal estima el Tribunal que la misma no puede ni debe resolverse a favor del método de cálculo aplicable y en perjuicio de la realidad económica existente, al ser ello contrario a los principios constitucionales tributarios de equidad, justicia y capacidad económica. Así las cosas, siendo el valor de venta inferior al de adquisición y quedando acreditada la inexistencia de plusvalía, no concurriría el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 del TRLHL), al margen de que, al amparo de la aplicación de la regla establecida en el artículo 107.2 del citado TRLHL, pueda llegar a producirse la existencia de teóricos incrementos. Añade asimismo el Tribunal que la misma conclusión ha de aplicarse cuando, habiendo existido incremento de valor, la cuantía de este resulte probadamente inferior a la derivada de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios. Y si en la liquidación practicada por el ayuntamiento se incluyesen ejercicios en los que no hubiera existido incremento real en el valor de los terrenos, dicha liquidación sería susceptible de ser anulada parcialmente, con la consiguiente devolución, en su caso, del exceso ingresado. En palabras del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca «(...) Aplicando la fórmula del ayuntamiento lo que se estaría gravando sería el incremento del valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el del devengo».

De este modo, y al hilo de la cuestión relativa a la determinación de la fórmula que ha de emplearse para determinar el incremento sometido a gravamen, la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca de 21 de septiembre de 2010 declaró nula en su día la fórmula empleada por un ayuntamiento para la determinación del incremento del valor. Tal y como concluyó el citado órgano judicial aquella fórmula en virtud de la cual el importe de la plusvalía es igual al resultado de una fracción en cuyo numerador figuraba el valor final multiplicado por el número de años y por el coeficiente de incremento, constituyendo el denominador 1 más la suma del resultado de multiplicar el número de años por el coeficiente del incremento, resulta correcta a los efectos de someter a gravamen la plusvalía generada durante el periodo de tenencia del bien. En efecto para el juez el método propuesto por el contribuyente [plusvalía = valor final × número de años × coeficiente de incremento / 1 + (número de años × coeficiente de incremento)] resultaba más idóneo que el adoptado por el ente local para someter a gravamen de manera correcta la plusvalía generada durante el periodo de tenencia del bien. En cambio, en el supuesto de que se aplicase la fórmula empleada por el ayuntamiento, lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, aplicándose el incremento sobre el importe del valor final, esto es, el de devengo. Debido a ello el Tribunal terminó declarando nula la liquidación complementaria practicada y, en consecuencia, la resolución impugnada¹⁵.

¹⁵ Adviértase por tanto que, a la hora de aplicar la fórmula de cálculo del impuesto, si bien el porcentaje que se aplica sobre el valor del terreno en el momento del devengo ha de ser el resultante de multiplicar el porcentaje anual apli-

Tal y como se ha señalado con anterioridad, dicho criterio sería posteriormente confirmado por la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012. En efecto, la citada sentencia concluyó que el método de cálculo aplicado resultaba erróneo. Y es que, si bien el TRLRHL estipula que el impuesto ha de gravar el aumento del valor de una propiedad, como máximo en los últimos 20 años, la formulación que utiliza para determinar el cálculo induce a los ayuntamientos a gravar la subida de precio que tendría en los próximos 20 años.

Como ya sabemos el IIVTNU grava el incremento del valor del suelo en la venta o traspaso de una finca, en un máximo de 20 años, según un gravamen anual cercano al 3% que fijan los ayuntamientos. Si el periodo fuera de 20 años, la base imponible sería del 60% del valor del suelo. Pues bien en el concreto supuesto planteado al Tribunal a través de la interposición del correspondiente recurso el recurrente alegó que el ente local no gravaba el incremento del valor que había habido en los últimos 20 años, sino el que habría en los próximos 20 años, con razón de un 3% anual. Así, por ejemplo, con un terreno que tuviese un valor de 100 euros, el ayuntamiento aplicaría un impuesto sobre el 60% de su valor si el periodo gravado es de 20 años. La base imponible del impuesto sería de 60 euros. A esta cantidad se le aplicaría el impuesto, que rondaría el 30%, recaudando el ente local una cantidad final de 18 euros. Ahora bien dicho cálculo supondría valorar el incremento del gravamen entre 2012 y 2032, cuando costaría 160 euros. Sin embargo estimó el Tribunal que habría de calcularse el incremento alcanzado en los últimos 20 años, desde 1992. Y para que en esos 20 años el precio del suelo hubiese aumentado un 60% hasta los 100 euros, el valor inicial habría de ser de 62,5 euros. En cuanto a la base imponible sobre la que aplicar el gravamen del 30%, sería esa diferencia de 37,5 euros. El impuesto sería entonces de 11,25 euros. Lo que el consistorio habría gravado de más sería entonces, 6,25 euros, un 37% más de lo debido¹⁶.

A priori el cálculo del impuesto se ha de realizar a partir del valor catastral de suelo, teniendo en cuenta tanto el periodo de permanencia del inmueble en el patrimonio del contribuyente como la normativa propia del ayuntamiento en cuestión. Sin embargo, tan solo se atiende al valor catastral del terreno en el momento de la transmisión.

Dada esta situación se encargó de precisar la DGT a través de su Informe de 18 de diciembre de 2012 que carece de relevancia a este respecto el incremento real de los valores catastrales

cable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor, surge la disyuntiva de qué valor tomar como referencia para aplicar los porcentajes, si el del momento de la venta del bien (que es el que, según los ayuntamientos, se desprende de la ley, además de ser también aquel en el que, en la mayoría de los casos, el bien tendrá un valor más elevado) o el periodo de tenencia, es decir, entre la fecha de compra inicial y la de venta. Pues bien, a juicio del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca, la fórmula defendida por los municipios lo que termina gravando es el incremento de valor del suelo a futuro y no el incremento en años pasados, que es el que compone el hecho imponible. De este modo no se estaría calculando el impuesto por la parte del incremento que por el transcurso del tiempo se produce sobre el terreno del inmueble que se está transmitiendo, sino sobre el valor del terreno en la fecha de la transmisión.

¹⁶ En definitiva, de aplicarse la fórmula adoptada por el 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.

en el periodo de tiempo de tenencia ya que, al amparo de la regulación vigente, la base imponible del impuesto la integra el incremento que resulte de lo establecido en el propio precepto legal, que atiende al valor catastral en la fecha de transmisión.

La anteriormente citada Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012, a través de la cual se debatió el mecanismo empleado por el legislador del TRLRHL para determinar el «incremento real del valor del terreno», reconoció como contraprueba para poder someter a gravamen el verdadero incremento de valor el denominado sistema de «descuento simple», que permite conocer el valor actual de una rentabilidad futura, admitiendo así la fórmula empleada por el recurrente en su autoliquidación, al amparo de la cual se obtenía la plusvalía generada durante el periodo de tenencia del bien.

La referida fórmula del «descuento simple» (cuya aplicación fue ya considerada más idónea por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Cuenca en su Sentencia de 21 de septiembre de 2010) posibilitaría así calcular el incremento de valor del terreno al inicio del periodo de generación de la plusvalía, una vez conocida la cuantía de dicho incremento a la finalización del referido periodo. A resultas de la misma el incremento de valor obtenido por la Administración aplicando lo dispuesto por el artículo 107 del TRLRHL (esto es, efectuando la valoración al final, en el instante del devengo) habría de dividirse por el resultado obtenido por el resultado de sumar 1 + el producto del coeficiente por el número de años de generación de la plusvalía, obteniéndose así el incremento de valor de los terrenos desde el inicio. Se rechazaba pues la fórmula empleada por el ente local, en virtud de la cual, a juicio del Tribunal, lo que se estaría calculando sería «el incremento de valor del suelo en años sucesivos, no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el del devengo»¹⁷.

Ciertamente la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha centró el grueso de sus argumentos en la validez de las pruebas aportadas en el proceso, valorando positivamente la prueba aportada en el Juzgado por la recurrente, a resultas de la cual se justificaba una nueva fórmula de cálculo del gravamen de la plusvalía fundamentada en la fórmula matemática anteriormente apuntada (Plusvalía = Valor inicial × coeficiente × número de años)¹⁸.

¹⁷ Tal y como precisa a este respecto CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Pérdidas de valor en el IIVTNU y principio de capacidad económica», *Tributos Locales*, ob. cit., pág. 30, «Por desgracia en la citada Sentencia (se está refiriendo el autor a la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de abril de 2012 anteriormente citada) no se recoge cuál es dicha fórmula, pero deducimos que podría haber sido la denominada en las matemáticas financieras como de "capitalización simple", en los términos que siguen: Plusvalía = V. Inicial × coeficiente × n.º de años (...) Nótese que el sistema empleado en esta sentencia difiere del actual sistema de determinación de la base imponible consistente en aplicar la siguiente fórmula:

BI = Valor catastral al momento del devengo (V. Final) × n.º de años × Rentabilidad (coeficiente)».

¹⁸ Dicha fórmula de cálculo, empleada frecuentemente en los sectores financieros para conocer el valor actual de una rentabilidad futura y que permite convertir en valor actual un valor futuro conociéndose la tasa de variación que justifica la diferencia de valores, fue respaldada por el Tribunal en los siguientes términos: «Ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender (...) el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente (...) La explicación

Pues bien a la luz de lo declarado por el TSJ de Castilla-La Mancha en la citada Sentencia de 17 de abril de 2012 (que, tal y como se ha puesto de manifiesto, admitió las pretensiones de un contribuyente declarando que la base imponible del impuesto debía determinarse de acuerdo con un esquema de capitalización a través del método matemático del «descuento simple»¹⁹), y

tiene su asiento en un juicio de razonabilidad que deriva de la propia valoración de la prueba documental de alcance técnico, aportada por la parte actora en vía administrativa (...) ratificados por el informe pericial que se acompaña a los mismos, en donde se justifica la manera de gravar la plusvalía». Por el contrario el TSJ de Castilla-La Mancha rechazó la argumentación efectuada por la Administración Local estimando que dicha argumentación constituía una «exposición abstracta de la aplicación del impuesto deducida por la Administración local en su escrito de apelación sin aportar ningún principio de prueba técnico, de fácil apoyatura probatoria para dicho Ente local».

¹⁹ En todo caso ya con anterioridad los tribunales de justicia se habían venido planteando la cuestión relativa a si la presunción legal que establece el TRLRHL en virtud de la cual el valor del terreno es el fijado a efectos del IBI tiene la consideración de presunción *iuris et de iure* o si, por el contrario, se trata de una presunción *iuris tantum*, alcanzándose finalmente la conclusión de que la referida presunción tiene este último carácter. Así quedó recogido, por ejemplo, en la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 24 de julio de 1998, en la que se declaró asimismo que «El artículo 108.2 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales no vulnera el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución, en tanto el valor al que se llegue con la aplicación del mismo coincida o, al menos, no sobrepase, el importe del incremento real; y siempre que ese valor calculado conforme al apartado 2 del artículo 108 goce de presunción *iuris tantum* de validez, de que corresponde al importe del incremento real; presunción que se pueda destruir con prueba eficaz en contrario, como puede ser la pericial practicada en autos, en la que incluso se podría llegar a una comparación entre el valor inicial y el final, y aumentar el inicial con las obras de urbanización o mejoras costeadas por el interesado, siempre que ello quedase debidamente probado». Concluyó así el Tribunal que el límite que no puede superarse es el de que el incremento de valor de los terrenos resultante de la aplicación del sistema legal supere el verdadero incremento real de dichos terrenos. Acerca de esta consideración de la presunción recogida en el antiguo artículo 108.2 de la antigua LHL (actual art. 107.1 del TRLRHL) como presunción *iuris tantum* puede consultarse asimismo la Sentencia del TSJ de Canarias de 12 de enero de 2001, de conformidad con la cual «Aunque el artículo 108 LHL establece un sistema general para la determinación de la base imponible que goza de presunción de legalidad (art. 8 LGT), esta presunción admite, por supuesto, prueba en contrario, ya que si el artículo 108.1 LHL utiliza la expresión "incremento real", es meridiano que si el incremento verdadero fuese inferior al que resulta de la aplicación de los porcentajes al valor catastral, habría que dar prevalencia a aquel frente a este. Y técnicamente esto es posible impugnando indirectamente los porcentajes al recurrir la liquidación de que se trate, como implícitamente hace aquí el actor, pues en ningún caso es admisible cercenar las posibilidades de defensa del contribuyente frente a la posible determinación arbitraria de unos porcentajes cuya aplicación va a suponer un claro distanciamiento de los incrementos de valor reales». Descartaba así el citado Tribunal la posibilidad de que el ente local pudiese aplicar cualquier otro sistema liquidatorio distinto del regulado en el antiguo artículo 108.2 de la LHL (actual art. 107 del TRLRHL), dado que ello no significa que el particular pueda probar que su aplicación conduzca a la consecución de unos resultados apartados de la realidad. Como seguramente se recordará, si bien inicialmente el artículo 108.1 de la antigua LHL establecía que la base imponible del impuesto estaría constituida por el incremento «real» de valor de los terrenos, tras la modificación operada por la Ley 51/2002 se suprimió la referencia al «valor real», señalando el vigente artículo 107.1 del TRLRHL que la base imponible del impuesto queda integrada por el incremento del valor de los terrenos. Véanse asimismo las Sentencias del TSJ de Cataluña de 21 y 22 de marzo, 2, 9 y 22 de mayo y 12 de septiembre de 2012, en virtud de las cuales, tanto si no ha existido incremento de valor como si ha existido pero en menor cuantía que la que deriva de la aplicación del artículo 107 del TRLRHL, cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto examinado 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, no pudiendo exigirse este más que por aplicación de las reglas contenidas en el artículo 107 del TRLRHL, siempre y cuando se produzca la existencia de teóricos incrementos. Cuando se acredite y pruebe que sí que ha existido incremento de valor, si bien de menor cuantía que la obtenida a través de la aplicación del citado artículo 107 del Real Decreto Legislativo 2/2004,

teniendo igualmente la anterior Sentencia número 336/2010, de 21 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca, y previa consulta planteada por el ayuntamiento de la citada ciudad, la DGT emitió su Informe de 18 de diciembre de 2012 en el que, tras recordar que, de cara a la determinación del incremento de valor del terreno, han de tomarse en consideración los factores referentes al valor del terreno en el momento del devengo y al porcentaje que corresponda aplicar sobre el mismo, precisó que la ley solo toma en consideración el valor catastral en el instante del devengo, no teniendo en cuenta otros valores como puedan 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.

Tal y como afirma el citado Centro Directivo «La ley no calcula el incremento de valor del terreno por la diferencia entre el valor catastral en el momento de la transmisión y el valor catastral en el momento de la adquisición, sino que (...) únicamente se toma el valor catastral del terreno en el momento de la transmisión, con lo cual es indiferente cuál ha sido el incremento real de los valores catastrales en el periodo de tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del terreno. El apartado 3 del artículo 107 del TRLRHL establece una reducción del valor catastral en los supuestos de modificación de los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. Una vez determinado el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 107, el apartado 4 del mismo artículo señala que sobre dicho valor se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento con unos límites establecidos en la ley en función del periodo de generación del incremento».

A pesar de que en la concreta liquidación que dio lugar al asunto resuelto inicialmente por la Sentencia número 336/2010, de 21 de septiembre, del Juzgado de lo Contencioso número 1 de Cuenca, el recurrente alegó que «aplicar» no es sinónimo de «multiplicar», clarifica la DGT en su Informe que la terminología correcta es la de «aplicar un porcentaje», precisando a tal efecto que «aplicar un porcentaje implica no una, sino dos operaciones aritméticas: multiplicar la cantidad tomada como base por una cifra y el resultado dividirlo por 100». Y, a resultas de lo anterior, si «aplicar» el porcentaje de que se trate sobre una cantidad tomada como base implica multiplicar dicha cantidad por una cifra y el resultado dividirlo por 100, este ha de ser el sentido que se ha de

la base imponible del impuesto quedará integrada por el incremento de valor de los terrenos, el cual ha de prevalecer frente a aquello que resulte de la aplicación de las reglas del Real Decreto Legislativo 2/2004, las cuales solo serán de aplicación cuando el primero de los citados valores sea superior. Y el hecho de que el sistema legal de cálculo contenido en el citado artículo 107 del TRLRHL resulte obligatorio en todo caso para aquellos ayuntamientos que no pueden acudir a datos reales cuando de estos se desprende un resultado superior no garantiza a los entes públicos la existencia de un derecho a gravar siempre la capacidad económica real y efectiva, impidiendo eso sí que se sometan a gravamen capacidades económicas ficticias de los ciudadanos. Por su parte, la Resolución de la Sección 3.^a del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra de 10 de agosto de 2012 señaló a este respecto que «(...) La primera tarea del ayuntamiento consiste en determinar si se ha producido la sujeción al impuesto. En efecto el legislador foral ha partido de una premisa clara, que se enunciaría bajo el paradigma de que "el valor del suelo nunca baja" (...) De aplicar las normas de valoración establecidas en el artículo 175 de la Ley Foral de Haciendas Locales Navarra sin examinar previamente si ha habido un incremento real de valor del suelo estaríamos sencillamente gravando el mero hecho de la transmisión del terreno urbano».

otorgar a lo dispuesto en el artículo 107.4 del TRLRHL, de conformidad con el cual la base imponible (incremento) se determina aplicando sobre el valor catastral del terreno en el momento del devengo el porcentaje establecido por el ente local multiplicado por el número de años de generación del incremento. Para la DGT, cuando el citado precepto establece en su primer párrafo que «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 aquel pueda exceder de los límites siguientes», ello implica necesariamente multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo (básicamente el valor catastral del mismo en la fecha de la transmisión) por la cifra del porcentaje aprobado por el ente local para el periodo que comprenda el número de años de incremento, dividiéndose el resultado de dicho producto por 100.

Lo cierto es que, a pesar del citado Informe de la DGT de 18 de diciembre de 2012, con posterioridad al mismo han continuado surgiendo pronunciamientos tales como la Sentencia del TSJ de Cataluña de 18 de julio de 2013, a través de la cual el citado Tribunal rechazó la posibilidad de que los entes locales puedan cobrar el tributo en caso de que no exista tal plusvalía. De acuerdo con lo declarado por el citado Tribunal «El incremento de valor constituye el primer elemento del hecho imponible, de manera que en la hipótesis de que no existiera tal incremento, no se generará el tributo y ello pese al contenido de las reglas objetivas de cálculo de la cuota del artículo 107 de la Ley de las Haciendas Locales». Ya en su recurso interpuesto al efecto la parte recurrente aludía a la existencia de una «disociación radical o dualidad entre la tributación exigida y la situación económica efectiva sobre la que se aplica, dado que las distintas ordenanzas municipales por las que se regula el tributo se basan en "una realidad tradicional –la producción de incrementos continuados y notables en el valor del suelo– que nada tiene que ver con la situación actual, en la que durante varios años tal valor ha estado decreciendo sin solución de continuidad». Pues bien para el Tribunal la contradicción legal existente, a la que ya hemos tenido ocasión de referirnos a lo largo del presente trabajo, no puede ni debe resolverse a favor del método de cálculo y en detrimento de la calidad económica, ya que ello supondría desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. A mayor abundamiento defiende el TSJ de Cataluña que la misma conclusión habría de alcanzarse en el supuesto de que hubiese existido un incremento de valor, a pesar de lo cual la cuantía fuese probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse igualmente los citados principios. En suma, estima el Tribunal en este nuevo fallo que, faltando un elemento esencial del hecho imponible, no puede surgir la obligación tributaria.

Con anterioridad la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 13 de Barcelona de 22 de enero de 2013 había procedido a anular una liquidación del impuesto al estimar la inexistencia de hecho imponible, debido a que en el concreto supuesto de autos planteado se había producido un decremento de valor como consecuencia de la situación generada por la crisis económica y el estallido de la «burbuja inmobiliaria», no habiéndose originado el incremento de valor que constituye el aspecto material del hecho imponible del gravamen. En opinión del Tribunal la ausencia objetiva del incremento del valor dará lugar a la no sujeción del impuesto simplemente como consecuencia de la no realización del hecho imponible, ya que la contradicción legal no puede ni debe resolverse a favor del «método de cálculo» y en detrimento de la

realidad económica, al suponer ello desconocer los principios de equidad, justicia y capacidad económica. E idéntica conclusión habría de aplicarse cuando sí ha existido incremento de valor pero la cuantía de este es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios.

A tenor de lo manifestado por el citado órgano judicial «(...) De ser la de la ficción jurídica la única interpretación posible del artículo 107 LHL, este habría de considerarse inconstitucional, pero como consecuencia de la obligación de los Jueces y Tribunales, contenida en el artículo 5.3 LOPJ, de acomodar la interpretación de las normas a los mandatos constitucionales, ha de entenderse que las reglas del apartado 2 del artículo 107 son subsidiarias del principio contenido en el apartado 1 sobre el incremento (como ya hemos dicho, antes "real", y ahora "incremento" a secas, lo que no quiere decir que haya de ser irreal o ficticio). (...) 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 (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. 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 solo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del artículo 107 en esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del artículo 107 al incremento probado (...) Debe concluirse que resulta acreditada y constatada la disminución en términos reales del valor sufrido por las fincas de Autos, lo que nos debe llevar forzosamente a concluir en aplicación de la praxis jurisprudencial expuesta la inexistencia del hecho imponible y consecuentemente la no sujeción al IIVTNU, y ello sin perjuicio del resultado positivo que arroja la base imponible del impuesto, imponiéndose la estimación de la demanda»²⁰.

²⁰ Véanse igualmente a este respecto, si bien en el presente caso son anteriores al Informe de la DGT de 18 de diciembre de 2012, las Sentencias del TSJ de Cataluña de 21 de marzo y 22 de mayo de 2012, en las que se reconoció la posible vulneración de la capacidad contributiva como consecuencia de la forma de calcular el impuesto, señalándose lo siguiente: «La argumentación de la parte recurrente tendría ciertos visos de éxito –cuando menos, a efectos de estimar procedente el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad– solo cuando la aplicación del referido cálculo (fundamentado en el valor catastral), arrojarase un resultado positivo pese a la efectiva disminución del valor real del inmueble puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión (...) Parece evidente que la ausencia objetiva de 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 principios de equidad, justicia y capacidad económica. La misma conclusión ha de aplicarse cuando ha existido incremento de valor, pero la cuantía de este es probadamente inferior a la resultante de la aplicación de dicho método de cálculo, al infringirse los mismos principios». Añadía asimismo el TSJ de Cataluña en las citadas Sentencias de 21 de marzo y 22 de mayo de 2012 que «Cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar

III. REFLEXIONES FINALES

Ciertamente la fórmula legal de cálculo del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contenida en el artículo 107 del TRLRHL implica necesariamente partir del valor del terreno en el instante del devengo (valor catastral en la fecha de transmisión del mismo), el cual habría de multiplicarse por el porcentaje anual que corresponda y por el número de años que el referido terreno haya estado en poder del transmitente. Lo que sucede, a nuestro juicio, es que existe una contradicción entre el hecho imponible del impuesto de acuerdo con lo señalado en el artículo 104.1 del TRLRHL (el gravamen del incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto con ocasión de la enajenación de los mismos) y la fórmula legal de cuantificación de dicho incremento de valor que contiene el artículo 107 del citado texto refundido, en virtud de la cual el incremento en cuestión tendrá lugar en todo caso, al margen de que se haya producido un incremento del valor de los terrenos menor del derivado de la cuantificación legal, de que no exista dicho incremento de valor o incluso de que lo que se produzca sea una minusvalía del valor de los terrenos. Pues bien, si siempre y en todo caso va a producirse un incremento de valor parece que no se están sometiendo a gravamen en realidad las alteraciones patrimoniales de los terrenos de naturaleza urbana, sino tan solo la transmisión de dichos terrenos, lo que ya constituye materia imponible del ITP.

Por otra parte, y tal y como ha precisado FAYOS²¹, el método objetivo de cálculo de determinación de la base imponible contenido en la normativa vigente no guarda ninguna relación con los incrementos o minusvalías de valor realmente generados en las transmisiones de terrenos. A su juicio el vigente sistema aplicable «(...) parte del valor catastral en la fecha de devengo y aplica unos coeficientes que varían en función del número de años de tenencia del mismo. De esta forma, desde 1988 el cálculo de la base imponible, que debería reflejar la cuantificación del incremento de valor sufrido por el terreno durante el periodo de tenencia, se encuentra referido

el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del artículo 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos. 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 solo entrarán en juego cuando el primero sea superior. Por tanto, seguirá siendo de aplicación toda la jurisprudencia anterior sobre la prevalencia de los valores reales, pudiendo acudir incluso a la tasación pericial contradictoria, en los casos en los que se pretenda la existencia de un incremento del valor inferior al que resulte de la aplicación del cuadro de porcentajes del artículo 107. En esta hipótesis, la base imponible habrá de ser la cuantía de tal incremento probado, sin que sea admisible acudir a fórmulas híbridas o mixtas, que pretendan aplicar parte de las reglas del artículo 107 al incremento probado». En relación con el citado pronunciamiento estima acertadamente FALCÓN Y TELLA, R.: «El IIVTNU y la pérdida de valor de los inmuebles: Sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 13 de Barcelona de 22 enero 2013», ob. cit. (consultado en www.westlaw.es) que lo que se desprende del mismo no es que para exigir el impuesto el precio de venta deba ser superior al de compra sino que, planteándose la citada circunstancia, la Administración deberá probar que ha existido un incremento de valor del terreno y que el mismo es igual o superior al que resulta de la fórmula legalmente prevista, lo cual requerirá realizar una comprobación de valores debidamente motivada.

²¹ FAYOS, C.: «La necesaria reforma del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 867, 2013 (consultado en www.westlaw.es).

al valor catastral que, al menos de forma general, nada tiene que ver con dicho incremento y, por lo tanto, no refleja la existencia o no de una plusvalía generada con ocasión de la transmisión del terreno. Es más, en aplicación de este método de cálculo, parece que el IIVTNU debería satisfacerse siempre que se produzca una transmisión de terrenos urbanos, con absoluta y total independencia de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida. Podría decirse que se ha desvirtuado su verdadera naturaleza, asemejándose más a un impuesto indirecto».

Estima así FAYOS que el IIVTNU resulta exigible respecto de incrementos de valor que resultan inferiores a la base imponible cuantificadora de los mismos, dado que esta se calcula en atención a unos parámetros objetivos (valor catastral y periodo de tenencia) que no reflejan la existencia de dicho incremento en términos reales, sino de acuerdo con incrementos potenciales que no siempre miden de forma adecuada la capacidad económica del sujeto pasivo. Y, a resultas de lo anterior, termina produciéndose una situación en la que el cálculo de la deuda tributaria resulta independiente de la capacidad económica que debe gravarse.

De cualquier manera estimamos que existen argumentos suficientes para que el Tribunal Constitucional (TC) se pronuncie acerca de la compatibilidad de las reglas de configuración del hecho imponible y de cuantificación del impuesto y el principio de capacidad económica²². Y ello sobre la base de estimar que el IIVTNU grava unos hechos que no son indicativos de la existencia de una verdadera capacidad económica, situándose la fundamentación del gravamen (que impone a los sujetos pasivos la obligación de soportar la totalidad de la cuota que correspondería al periodo de generación del incremento) por el citado impuesto, no ya en el citado principio

²² Véase a este respecto MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Tributos Locales*, núm. 112, 2013, pág. 106, quien recuerda que, hasta la fecha, las únicas Sentencias del TC a través de las cuales se ha abordado la constitucionalidad del impuesto han sido la 233/1999, de 16 de diciembre, a través de la cual se enjuiciaba la constitucionalidad de diversos preceptos de la Ley 39/1988, descartándose la eventual inconstitucionalidad de aquella regulación que permitía cuantificar el impuesto de manera diversa en función de la población, y la 115/2009, de 18 de mayo, dictada a la luz de una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ de la Comunidad Valenciana sobre la adecuación a los artículos 31.1 y 33.3 de la CE del antiguo artículo 108.6 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, siendo finalmente rechazada dicha cuestión al estimarse que no existía nexo causal alguno entre la validez de la norma legal cuestionada y la decisión susceptible de ser adoptada. En todo caso el citado autor rechaza la aplicación de la fórmula del descuento simple señalando que, si bien la aplicación de la misma quizás pudiera tener sentido si se pretendiera calcular la plusvalía en el instante de la adquisición del bien, si lo que se pretende es conocer el valor de las plusvalías ya generadas en el momento del devengo, en dicho instante ya se conocen el conjunto de los parámetros susceptibles de ser tomados en consideración, careciendo en consecuencia de razón de ser aplicar la fórmula del descuento simple; a su juicio «la Ley lo que hace es establecer unos parámetros objetivos de cuantificación que renuncian a la valoración real de ese incremento y solo se pretenden simplificar la aplicación del impuesto mediante una regla sencilla y razonable (...) Creemos que la fórmula del descuento simple no es más idónea para calcular el incremento de valor del terreno. En primer lugar, porque no hay necesidad alguna de actualizar un valor que ya está actualizado; en segundo lugar, porque si aceptamos que el valor catastral en el momento del devengo realmente refleja el valor real de referencia para calcular idóneamente las plusvalías, bastaría con descontar al valor catastral en el momento de la adquisición de los bienes para conocer el incremento de valor del inmueble; y, en tercer lugar, porque si lo que realmente pretendemos medir correctamente es el incremento de valor del suelo, habría que utilizar el valor real de adquisición y de transmisión».

constitucional tributario, sino en la presunta existencia de una riqueza que, en realidad, resulta ser inexistente o ficticia. Su base imponible queda determinada de manera objetiva, al margen de los datos que integran la realidad, exigiéndose el pago del impuesto atendiendo al lapso de tiempo transcurrido entre el instante de la adquisición y el de la transmisión, sin tomar en consideración los incrementos reales producidos durante dicho periodo de tiempo²³.

²³ En efecto, a resultas de la aplicación de dichas reglas objetivas termina sometiéndose a gravamen el beneficio medio presunto incluso en aquellos casos en los que se ha producido una disminución del valor de los inmuebles. A tal efecto coincidimos con MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: «La inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», ob. cit., pág. 118, cuando afirma que «(...) Aunque se produjera una actualización anual del valor catastral de los inmuebles, el impuesto seguiría vulnerando el principio de capacidad económica, porque según sus reglas de aplicación, la obligación tributaria resultaría exigible aunque el valor catastral del suelo en el momento de transmisión del inmueble fuera inferior al del momento de su adquisición. Por todo ello consideramos necesario y urgente reformar la Ley de Haciendas Locales y establecer nuevas reglas de cuantificación del IIVTNU. De un lado, para conseguir un sistema tributario más justo que no exija mayores esfuerzos contributivos a quienes carecen de capacidad económica; y, de otro, para evitar los problemas financieros que podría ocasionar a las Haciendas Locales una declaración de inconstitucionalidad que, además de limitar su capacidad de ingreso, obligará a devolver las cantidades recaudadas por este concepto en los últimos años».