

Aplicación práctica del nuevo régimen del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

Nicolás Sánchez García

Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana

Profesor de CEF.- UDIMA

Extracto

Se ha aprobado el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, que entró en vigor el día 10 de noviembre de 2021, para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, que anulaba los preceptos del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg. 2/2004) que establecían la forma de calcular la base imponible del impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

En la actual regulación del impuesto se establece una nueva forma de calcular el incremento de valor gravado, estableciéndose unos coeficientes para su determinación de forma objetiva, al tiempo que se dispone que los sujetos pasivos podrán optar por declarar el incremento de valor real, calculado por comparación entre los valores de venta y adquisición de los terrenos.

También se dispone de forma expresa que no están sujetos al impuesto los supuestos en los que el sujeto pasivo pueda demostrar que no se ha producido un incremento de valor, sino una disminución patrimonial; al tiempo que se somete a gravamen los incrementos de valor generados en periodos inferiores al año, que anteriormente no estaban sujetos al impuesto.

Con estos supuestos prácticos se examinan las diversas novedades que se producen con la nueva normativa del IIVTNU y los supuestos de mayor interés que se realizan en la liquidación del impuesto.

Palabras clave: impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana –IIVTNU–; incrementos de valor de los terrenos; plusvalías; usufructos; haciendas locales; reducción de valores catastrales; casos prácticos.

1. Introducción

El Tribunal Constitucional (TC) ha analizado el sistema que ha estado vigente para el cálculo de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) desde el establecimiento de este impuesto, que se encontraba en el artículo 107.1, 2 a) y 4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LRHL)¹, anulando este precepto legal por ser inconstitucional².

La aplicación del método de cálculo de la base imponible que estaba vigente determinaba que el incremento de valor gravado en el impuesto se producía por imperativo legal, por el hecho de realizar el negocio jurídico de transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana, o por haber constituido o transmitido un derecho real de goce limitativo de dominio sobre un bien de esta naturaleza, y siempre en función del periodo impositivo del impuesto, de forma que cuanto mayor era este, mayor era el incremento de valor; sin considerar los valores reales que se hacían constar en las escrituras públicas en las que se documentaban los negocios jurídicos que originaban el hecho imponible.

La situación anterior se había visto sensiblemente modificada por la doctrina previa del TC que manifestó que, aunque el IIVTNU no era, con carácter general, contrario a la Constitución (CE), sí que lo era en aquellos supuestos en los que sometía a tributación situaciones que no presentaran aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión. En con-

¹ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

² Sentencia 182/2021 del TC, de 26 de octubre (NCJ065794).

secuencia, se declaraba nulo el artículo 107.1, 2 a) y 4 de la LRHL, aunque únicamente en la medida en que sometía a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia³.

La citada jurisprudencia del TC se completó con otro pronunciamiento posterior, en el que manifestaba que eran contrarios a la CE, y por tanto nulos, los supuestos en los que la cuota que debía pagar en el impuesto el contribuyente era mayor que el incremento de valor realmente obtenido, pues se estaría tributando por una renta inexistente, virtual o ficticia, produciendo un exceso de tributación contrario a los principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad, vulnerando así el artículo 31.1 de la CE⁴.

El artículo 107.1, 2 a) y 4 de la LRHL establecía un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU, y manifiesta el TC que es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto, pero que esta opción no puede ser arbitraria, sino que exige una justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente.

En cualquier caso, concluye el TC que, para que este método estimativo de la base imponible fuera constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, no debía erigirse en un método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente la estimación directa del incremento de valor por el sujeto pasivo.

La declaración de inconstitucionalidad y nulidad del artículo 107.1, 2 a) y 4 de la LRHL supuso su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impedía la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad, debiendo ser el legislador estatal el que llevara a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, actuación que se ha realizado con la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, que entró en vigor el día 10 de noviembre de 2021 y que establece las siguientes normas básicas del régimen jurídico de la base imponible del impuesto, que representan una novedad respecto al régimen anterior:

³ Sentencias del TC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

⁴ Sentencia 125/2019 del TC, de 31 de octubre (NCJ064389); Sentencias del Tribunal Supremo (TS) de 9 y 14 de diciembre de 2020 (recs. núms. 6386/2017 –NFJ079974– y 981/2018 –NFJ080085–, respectivamente); Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía de 24 de febrero de 2021 (rec. núm. 1563/2020 –NFJ082962–) y Sentencia del TSJ de Aragón de 6 de julio de 2020 (rec. núm. 49/2019 –NFJ079717–).

- Se dispone que no se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición. Este era un supuesto de no sujeción que se aplicaba anteriormente, por aplicación de la doctrina del TC, y que ahora se recoge de forma expresa en el artículo 104.5 de la LRHL.
- Se establece un nuevo método objetivo para el cálculo de la base imponible, aunque se admite la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda demostrar que el incremento de valor real, calculado por comparación de los valores de adquisición y transmisión del terreno, sea menor al calculado por el citado método objetivo, supuesto en el que para el cálculo de la base imponible del impuesto prevalecerá el incremento de valor real.
- El cálculo objetivo del incremento de valor de los terrenos se realizará aplicando los coeficientes aprobados al efecto en las correspondientes ordenanzas fiscales del impuesto, que no podrán superar los coeficientes máximos previstos en el artículo 107.4 de la LRHL.
- Los ayuntamientos tienen un plazo de 6 meses para modificar las ordenanzas fiscales del impuesto, al objeto de incluir los coeficientes para calcular la base imponible del impuesto de forma objetiva y mientras este trámite no se realice se calcularán aplicando los coeficientes máximos previstos en el artículo 107.4 de la LRHL⁵.
- Se someten a gravamen los incrementos de valor generados en un periodo inferior al año, que con anterioridad no estaban sujetos al impuesto⁶.

Con la finalidad de entender las novedades que la nueva regulación del IIVTNU representa respecto a la normativa anterior, así como de las cuestiones de mayor interés en el régimen jurídico del impuesto, se proponen los supuestos prácticos que se recogen a continuación.

En todos los supuestos que se analizan se tiene conocimiento de que el ayuntamiento ha optado por establecer en la ordenanza fiscal del IIVTNU los coeficientes máximos previstos en el artículo 107.4 de la LRHL, que son los que se han aplicado transitoriamente durante un periodo de 6 meses, desde la aprobación de la reforma del régimen jurídico del impuesto. En el mismo sentido, en todos los supuestos los ayuntamientos han establecido el tipo de gravamen máximo del 30 % previsto en el artículo 108.1 de la LRHL.

⁵ Disposición transitoria del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

⁶ Artículo 107.4 de la LRHL.

2. Supuesto de disminución de valor o minusvalía en la operación

Un bien inmueble fue adquirido el día 4 de abril de 2006 por un precio de 260.000 euros y se ha vendido en fecha 14 de noviembre de 2021 por 240.000 euros.

El valor catastral del bien inmueble en la fecha de la venta del bien inmueble es de 100.000 euros, siendo 25.000 euros el valor que corresponde al suelo, lo que representa un 25 % del total.

Solución

En los supuestos en los que se trate de la transmisión de un bien inmueble en el que haya suelo y construcción, y estos no se encuentren especificados, se tomará como valor del suelo a los efectos de concluir la existencia del supuesto de no sujeción el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

En este supuesto se ha generado una minusvalía o disminución de valor de 20.000 euros para el contribuyente por la transmisión del bien inmueble, que se pone de manifiesto por la diferencia entre los valores de venta y de adquisición:

$240.000 - 260.000 = -20.000$ euros. En tanto en cuanto que el suelo representa un 25 % del valor catastral del bien inmueble, la disminución del valor imputable al terreno es de -5.000 euros, que es el resultado de aplicar el 25 % a la disminución de valor obtenida de -20.000, o bien el resultado de restar 65.000 (25 % de 260.000, valor real del suelo en la compra) a 60.000 (25 % de 240.000, valor real del suelo en la venta).

En la medida en que se ha registrado una pérdida patrimonial de -5.000 euros, la operación no está sujeta al impuesto. Se trataba de un supuesto de no sujeción que se venía aplicando de acuerdo con la Sentencia del TC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411), a pesar de que no estuviera recogida de forma expresa en el régimen jurídico del impuesto. En la actualidad se encuentra incluida en el artículo 104.5 de la LRHL.

La aplicación de este supuesto de no sujeción exige que el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor declare la transmisión y aporte los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, los que tendrían la consideración de sujetos pasivos.

En la constatación por los ayuntamientos de la inexistencia de un incremento de valor, como comparación de los valores de transmisión y de adquisición del terreno, se tomará en

cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria. Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo, se sustituirá el primero de ellos por el valor declarado en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).

3. Supuesto de incremento de valor real superior al calculado de forma objetiva

El hecho imponible del impuesto se produce por un bien inmueble adquirido el día 22 de julio de 2012 por un precio 230.000 euros, que ha sido vendido en fecha 30 de noviembre de 2021 por 280.000 euros.

En la fecha de devengo del impuesto, que coincide con la fecha de venta del bien inmueble, el valor catastral del bien inmueble es de 100.000 euros, de los que 50.000 euros se corresponden con el valor catastral del suelo y 50.000 euros con el valor catastral de la construcción. En consecuencia, el valor catastral del suelo representa un 50 % del total.

Solución

El periodo impositivo es de 9 años, contando solo los años completos, sin tener en cuenta las fracciones de año, de acuerdo con el artículo 107.4, tercer párrafo, de la LRHL.

En primer lugar hemos de calcular la base imponible por el método objetivo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, que se obtiene multiplicando el valor catastral del suelo, en el momento del devengo del impuesto, por el coeficiente 0,09 previsto para los supuestos de un periodo de generación del incremento de valor de 9 años y será el resultado de la siguiente operación: $50.000 \times 0,09 = 4.500$ euros.

Los datos expresados ponen de manifiesto que, con ocasión de la venta del bien inmueble, se ha producido un incremento de valor de 50.000 euros por la diferencia positiva entre el valor de venta y el valor de compra: $280.000 - 230.000$. Un segundo método de calcular la base imponible del impuesto será el resultado de aplicar al incremento de valor producido el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL. En este supuesto el incremento del valor que se le imputará al contribuyente será de 25.000 euros, que el resultado de aplicar el 50 % a la plusvalía obtenida de 50.000 euros, o bien el resultado de restar 115.000 (50 % de 230.000, valor real del suelo en la compra) a 140.000 (50 % de 280.000, valor real del suelo en la venta).

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 de la LRHL en este supuesto prevalece para el cálculo de la base imponible del impuesto el incremento de valor obtenido de forma objetiva en la medida en que es inferior en 20.500 euros al incremento de valor real obtenido por comparación entre los valores de venta y de adquisición, 4.500 euros frente a 25.000 euros.

La base imponible será de 4.500 euros y si se aplica el tipo de gravamen del 30 % el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 1.350 euros.

4. Supuesto de incremento de valor real inferior al calculado de forma objetiva

En este supuesto se adquirió un bien inmueble el día 4 de julio de 2003 por 180.000 euros, que se ha vendido en fecha 18 de noviembre de 2021 por 200.000 euros.

En la fecha del devengo del impuesto, que coincide con la fecha de venta, el valor catastral del bien inmueble es de 80.000 euros y se compone de un valor catastral del suelo de 32.000 euros, que es el 40 % del total, y de un valor de la construcción de 48.000 euros, que representa el 60 % del total.

Solución

El periodo impositivo es de 18 años, contando solo los años completos, sin tener en cuenta las fracciones de año, de acuerdo con el artículo 107.4, tercer párrafo, de la LRHL.

En primer lugar hemos de calcular la base imponible por el método objetivo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, que se obtiene multiplicando el valor catastral del suelo, en el momento del devengo del impuesto, por el coeficiente 0,26 previsto para los supuestos de un periodo de generación del incremento de valor de 18 años y será el resultado de la siguiente operación: $32.000 \times 0,26 = 8.320$ euros.

Los datos expresados ponen de manifiesto que con ocasión de la venta del bien inmueble se ha producido un incremento de valor de 20.000 euros por la diferencia positiva entre el valor de venta y el valor de compra: $200.000 - 180.000$. Un segundo método de cálculo de la base imponible del impuesto será el resultado de aplicar al incremento de valor producido el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL. En este supuesto el incremento del valor que se le imputará al contribuyente será de 8.000 euros, que es el resultado de aplicar el 40 % a la plusvalía obtenida de 20.000 euros, o bien el resultado de restar 72.000 (40 % de 180.000, valor real del suelo en la compra) a 80.000 (40 % de 200.000, valor real del suelo en la venta).

En aplicación del artículo 107.5 de la LRHL, en este supuesto prevalece, en el momento del calcular la base imponible del impuesto, el incremento de valor real en la medida en que es inferior en 320 euros al calculado de forma objetiva, 8.000 euros frente a 8.320 euros.

La base imponible será de 8.000 euros y si se aplica el tipo de gravamen del 30% el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 2.400 euros.

5. Supuesto de disminución de valor con gastos

Se tiene conocimiento de que un bien inmueble fue adquirido el día 12 de marzo de 2005 por un precio de 140.000 euros. Con ocasión de la adquisición se pagó el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPAJD) por una cuantía de 14.000 euros, así como 600 euros de gastos de notaría y 450 euros de gastos de registro. Se ha vendido en fecha 12 de noviembre de 2021 por 150.000 euros, sin que se tenga constancia de que se haya producido ningún gasto.

El valor catastral del bien inmueble en la fecha del devengo del IIVTNU, que coincide con la de la venta del bien inmueble, es de 60.000 euros, siendo 30.000 euros el valor que corresponde al suelo, que es un 50 % del total.

Solución

El periodo impositivo es de 16 años, contando solo los años completos, sin tener en cuenta las fracciones de año, de acuerdo con el artículo 107.4, tercer párrafo, de la LRHL.

Si atendemos a los valores reales de venta y adquisición constatamos que en este supuesto se ha producido una minusvalía o pérdida patrimonial, que se obtiene confrontando el valor de venta con el valor de adquisición, al que se le sumarían los gastos y tributos inherentes a esta que hubieran sido satisfechos por el adquirente, tal y como se calculan las ganancias patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF)⁷.

El valor de venta del bien inmueble sería de 150.000 euros y el valor de compra sería de 155.050, que sería el resultado de sumar el valor de compra el impuesto y los gastos inherentes a la transmisión, en este caso el ITPAJD y los gastos de notaría y registro: $140.000 + 14.000 + 600 + 450$. Tendríamos una minusvalía o pérdida patrimonial de -5.050 euros: $150.000 - 155.050$.

⁷ Artículo 35.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

En este supuesto la disminución de valor imputable al terreno será el resultado de aplicar a la disminución de valor producida el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL. En este supuesto sería de 2.525 euros, que es el 50 % de 5.050, o bien el resultado de restar 77.525 (50 % de 155.050) a 75.000 (50 % de 150.000).

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que el artículo 104.5 de la LRHL dispone que para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno, se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria, especificándose de forma expresa que a estos efectos no puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones.

En consecuencia, en este supuesto, no cabe considerar que existe una minusvalía o pérdida patrimonial no sujeta al IIVTNU, dado que si se excluyen los gastos inherentes a la adquisición y se toman exclusivamente los valores de venta y adquisición del bien inmueble sí existe una plusvalía o ganancia patrimonial valorada en 10.000 euros: 150.000 – 140.000. En este supuesto el incremento de valor real imputable al terreno, que es lo que determina la sujeción al IIVTNU, será el resultado de aplicar al incremento de valor producido el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL. En este supuesto sería de 5.000 euros, que es el 50 % de 10.000, o bien el resultado de restar 70.000 (50 % de 140.000, valor real del suelo en la compra) a 75.000 (50 % de 150.000, valor real del suelo en la venta).

El método de cálculo objetivo de la base imponible del impuesto, previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, se obtiene multiplicando el valor catastral del suelo en el momento del devengo del impuesto por el coeficiente 0,16, previsto para los supuestos de un periodo de generación del incremento de valor de 16 años, y será el resultado de la siguiente operación: $30.000 \times 0,16 = 4.800$ euros.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 de la LRHL en este supuesto prevalece en la liquidación del impuesto el incremento de valor obtenido de forma objetiva en la medida en que es inferior en 200 euros al incremento de valor real obtenido por comparación entre los valores de venta y de adquisición, 4.800 euros frente a 5.000 euros.

La base imponible será de 4.800 euros y si se aplica el tipo de gravamen del 30 % el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 1.440 euros.

6. Supuesto de incremento de valor de un periodo inferior al año

Analizamos el supuesto de una vivienda que se adquirió el día 4 de febrero de 2021 por un precio de 180.000 euros, que se ha vendido el día 16 de noviembre de 2021 por 200.000 euros.

En la fecha del devengo del impuesto, que coincide con la de la venta, el valor catastral de la vivienda es de 60.000 euros y se compone de un valor catastral del suelo de 15.000 euros, que es el 25 % del total, y de un valor de la construcción de 45.000 euros, que representa el 75 % del total.

Solución

Los incrementos de valor con un periodo inferior al año han estado tradicionalmente no sujetos al IIVTNU. No existía ninguna disposición específica que lo previera de forma expresa, aunque se deducía de la redacción del artículo 107.4 de la LRHL, que disponía que para el cálculo del número de años en el que se ha producido el incremento de valor solo se considerarán los años completos que integren el periodo de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho periodo; al tiempo que en el cuadro de porcentajes anuales que se giraban sobre el valor catastral del terreno, para calcular el incremento del valor, no había asignado ninguno a los periodos de menos de un año.

La única excepción al no gravamen de los incrementos de valor con un periodo inferior al año se producía en el Ayuntamiento de Barcelona, que tenía una normativa específica en la que se sometían a gravamen de forma específica estos incrementos de valor⁸.

La entrada en vigor del nuevo régimen del IIVTNU, consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, ha modificado la redacción del artículo 107.4 de la LRHL que dispone actualmente que en el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, sin tener en cuenta las fracciones de año, disposición que ya existía con anterioridad, pero se añade que, en el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, sin tener en cuenta las fracciones de mes. Con posterioridad se prevé un coeficiente de 0,14 para los periodos de generación del incremento de valor que sean inferiores al año, que se prorrateará teniendo en cuenta el número de meses completos, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

En este supuesto el periodo impositivo es de 9 meses, contando solo los meses completos, sin tener en cuenta las fracciones de mes, de acuerdo con el artículo 107.4, tercer párrafo, de la LRHL.

En primer lugar hemos de calcular la base imponible por el método objetivo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, que se obtiene multiplicando el valor catastral del suelo por

⁸ Artículo 51.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona.

el coeficiente 0,14, correspondiente a los periodos inferiores al año, prorrateado por los 9 meses del periodo impositivo, que en este supuesto nos dará un coeficiente de 0,105 ($0,14 \times 9/12$). En consecuencia, el cálculo será el resultado de la siguiente operación: $15.000 \times 0,105 = 1.575$ euros.

Los datos expresados ponen de manifiesto que con ocasión de la venta del bien inmueble se ha producido un incremento de valor de 20.000 euros por la diferencia positiva entre el valor de venta y el valor de compra: $200.000 - 180.000$. Un segundo método de cálculo de la base imponible del impuesto será el resultado de aplicar al incremento de valor producido el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL. En este supuesto el incremento del valor que se le imputará al contribuyente será de 5.000 euros que es el resultado de aplicar el 25 % a la plusvalía obtenida de 20.000 euros, o bien el resultado de restar 45.000 (25 % de 180.000, valor real del suelo en la compra) a 50.000 (25 % de 200.000, valor catastral del suelo en la venta).

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 de la LRHL en este supuesto prevalece en la liquidación del impuesto el incremento de valor obtenido de forma objetiva en la medida en que es inferior en 3.425 euros al incremento de valor real obtenido por comparación entre los valores de venta y de adquisición, 1.575 euros frente a 5.000 euros.

La base imponible será de 1.575 euros y si se aplica el tipo de gravamen del 30 % el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 472,5 euros.

7. Supuesto de minusvalía y posterior transmisión del bien inmueble

Un bien inmueble fue adquirido el día 23 de junio de 2010 por un precio de 180.000 euros y se vendió en fecha 2 de julio de 2018 por 150.000 euros.

El valor catastral del bien inmueble en la fecha de la venta del bien inmueble era de 90.000 euros, siendo 22.500 euros el valor que correspondía al suelo, lo que representaba un 25 % del total.

Solución

En este supuesto, con ocasión de la transmisión del citado bien inmueble no se produjo el hecho imponible del IIVTNU, pues se trataba de un supuesto de no sujeción, al constarse que no se había producido un incremento de valor. Con ocasión de la venta del bien inmueble se produjo una minusvalía o disminución de valor de 30.000 euros para el con-

tribuyente por la transmisión del bien inmueble, que se puso de manifiesto por la diferencia entre los valores de venta y de adquisición: $150.000 - 180.000 = -30.000$ euros. En la medida en que el suelo representaba un 25 % del valor catastral del bien inmueble, la disminución del valor imputable al terreno era de -7.500 euros (25 % de -30.000), o bien del resultado de restar 45.000 (25 % de 180.000 , valor real del suelo en la compra) a 37.500 (25 % de 150.000 , valor real del suelo en la venta).

En la medida en que se constató la existencia de una pérdida patrimonial de 7.500 euros, la operación no estaba sujeta al impuesto. Cuando se produjo el hecho imponible este supuesto de no sujeción no se encontraba previsto legalmente, como sucede actualmente, que se recoge en la redacción actual del artículo 104.5 de la LRHL, aunque se venía aplicando en cumplimiento la doctrina del TC⁹, que determinó que no estaban sujetos al IIVTNU aquellos supuestos en los que se pudiera demostrar que no se había producido un incremento de valor y que era aplicada de forma uniforme por los tribunales de justicia¹⁰.

Se conoce que la persona que adquirió el bien inmueble por 150.000 euros el día 2 de julio de 2018 lo ha vendido en fecha 12 de noviembre de 2021 por 170.000 euros.

El valor catastral del bien inmueble en la fecha del devengo del IIVTNU, que coincidía con la fecha de venta del bien inmueble era de 92.000 euros, siendo 23.000 euros el valor que corresponde al suelo, lo que representa un 25 % del total.

El periodo en el que se ha generado el incremento de valor, que luego ha de ser tenido en cuenta para el cálculo de la base imponible, es de 3 años, en la medida en que el artículo 104.5, párrafo sexto, de la LRHL dispone que, en los supuestos en los que se produzca un supuesto de no sujeción por inexistencia de incremento de valor, en la posterior transmisión de los bienes inmuebles, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición.

⁹ Sentencias del TC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411); 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091), y 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176).

¹⁰ Sentencias del TS de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–), 11 y 21 de diciembre de 2017 (recs. núms. 4238/2017 y 5114/2017) y 27 de junio de 2017 (rec. núm. 3216/2015 –NFJ067160–); Sentencias del TSJ de Madrid de 30 de julio de 2020 (rec. núm. 2472/2019 –NFJ079839–) y 19 de julio de 2017 (rec. núm. 783/2016 –NFJ067406–); Sentencias del TSJ de Navarra de 6 de febrero de 2018 (rec. núm. 535/2016 –NFJ069726–); Sentencias del TSJ de Murcia de 23 y 28 de noviembre de 2017 (recs. núms. 181/2017 –NFJ069225– y 140/2017 –NFJ069227–, respectivamente) y de 14 de julio de 2017 (rec. núm. 90/2017 –NFJ068192–); Sentencia del TSJ de Extremadura de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 128/2017 –NFJ068189–); Sentencia del TSJ de la Comunitat Valenciana de 6 de julio de 2017 (rec. núm. 3/2017 –NFJ068190–) y 4 y 24 de octubre de 2017 (recs. núms. 49/2017 –NFJ069023– y 61/2016 –NFJ068998–, respectivamente), y Sentencias del TSJ de Castilla y León de 9 de junio y 22 de septiembre de 2017 (recs. núms. 2/2017 –NFJ067983– y 21/2017 –NFJ068463–, respectivamente).

La citada disposición se aplica con carácter general, salvo en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en relación con el régimen especial del impuesto sobre sociedades referido a fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Hay que hacer notar que la citada previsión legal representa una excepción de la regla establecida en el artículo 107.4, segundo párrafo, de la LRHL, en el sentido de que en los supuestos de no sujeción del IIVTNU, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En consecuencia, en este supuesto, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor se tendrá en cuenta exclusivamente el periodo de 3 años en que el bien inmueble ha sido de titularidad del vendedor, sin tener en cuenta el periodo anterior que tuvo la consideración de supuesto de no sujeción al impuesto.

En primer lugar hemos de calcular la base imponible por el método objetivo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, que se obtiene multiplicando el valor catastral del suelo, en el momento del devengo del impuesto, por el coeficiente 0,16 previsto para los supuestos de un periodo de generación del incremento de valor de 3 años y será el resultado de la siguiente operación: $23.000 \times 0,16 = 3.680$ euros.

Los datos expresados ponen de manifiesto que con ocasión de la venta del bien inmueble se ha producido un incremento de valor de 20.000 euros por la diferencia positiva entre el valor de venta y el valor de compra: $170.000 - 150.000$. Un segundo método de cálculo de la base imponible del impuesto será el resultado de aplicar al incremento de valor producido el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL. En este supuesto el incremento del valor que se le imputará al contribuyente será de 5.000 euros, que es el resultado de aplicar el 25 % a la plusvalía obtenida de 20.000 euros, o bien el resultado de restar 37.500 (25 % de 150.000, valor real del suelo en la compra) a 42.500 (25 % de 170.000, valor real del suelo en la venta).

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 de la LRHL en este supuesto prevalece para el cálculo de la base imponible del impuesto el incremento de valor obtenido de forma objetiva en la medida en que es inferior en 1.320 euros al incremento de valor real obtenido por comparación entre los valores de venta y de adquisición, 3.680 euros frente a 5.000 euros.

La base imponible será de 3.680 euros y si se aplica el tipo de gravamen del 30 % el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 1.104 euros.

8. Supuesto de incremento de valor con el periodo máximo

Tenemos un bien inmueble que se adquirió el día 13 de septiembre de 1994 por 10.000.000 de pesetas (60.101,21 €), que se ha vendido en fecha 22 de noviembre de 2021 por 110.000 euros.

En la fecha del devengo del impuesto, que coincide con la fecha de venta, el valor catastral del bien inmueble es de 40.000 euros y se compone de un valor catastral del suelo de 10.000 euros, que es el 25 % del total, y de un valor de la construcción de 30.000 euros, que representa el 75 % del total.

Solución

En este supuesto el periodo de generación del incremento de valor es de 27 años, contando solo los años completos, sin tener en cuenta las fracciones de año, de acuerdo con el artículo 107.4, tercer párrafo, de la LRHL. Hay que tener en cuenta, no obstante, que el artículo 107.1 de la LRHL dispone que el periodo impositivo máximo a aplicar en el impuesto será de 20 años, siendo en consecuencia este dato el que se tenga en cuenta en la liquidación del impuesto. Esta no es una novedad de la actual regulación del IIVTNU, ya que se ha venido aplicando con anterioridad, desde la creación del impuesto.

En primer lugar hemos de calcular la base imponible por el método objetivo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, que se obtiene multiplicando el valor catastral del suelo por el coeficiente correspondiente por los 20 años del periodo impositivo y será el resultado de la siguiente operación: $10.000 \times 0,45 = 4.500$ euros.

Los datos expresados ponen de manifiesto que con ocasión de la venta del bien inmueble se ha producido un incremento de valor de 49.898,79 euros por la diferencia positiva entre el valor de venta y el valor de compra: $110.000 - 60.101,21$. Un segundo método de cálculo de la base imponible del impuesto será el resultado de aplicar al incremento de valor producido el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL. En este supuesto el incremento del valor que se le imputará al contribuyente será de 12.474,7 euros, que es el resultado de aplicar el 25 % a la plusvalía obtenida de 49.898,79 euros, o bien el resultado de restar 15.025,3 (25 % de 60.101,21, valor real del suelo en la compra) a 27.500 (25 % de 110.000, valor real del suelo en la venta).

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 de la LRHL en este supuesto prevalece en la liquidación del impuesto el incremento de valor obtenido de forma objetiva en la medida en que es inferior en 7.974,7 euros al incremento del valor real obtenido por comparación entre los valores de venta y de adquisición, 4.500 euros frente a 12.474,7 euros.

La base imponible será de 4.500 euros y si se aplica el tipo de gravamen n del 30 % el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 1.350 euros.

9. Supuesto de adquisición de usufructo vitalicio

Con ocasión del fallecimiento de su marido, que se produjo el día 14 de noviembre de 2021, María Sánchez Tárrega, de 63 años de edad, ha heredado el usufructo vitalicio del 50 % de la vivienda en la que convivía con él.

En el momento de la muerte del causante la vivienda tenía un valor catastral de 120.000 euros, de los que 30.000 euros se corresponden con el valor catastral del suelo, que representa un 25 % del total.

La vivienda fue adquirida el día 8 de mayo de 1997 por ambos cónyuges en régimen de sociedad legal de gananciales por un precio de 180.000 euros. El valor por el que fue declarado en el ISD el 50 % de la vivienda adquirida con ocasión de la liquidación de la herencia fue de 115.000 euros.

Solución

La aplicación del régimen de sociedad legal de gananciales determina que la vivienda era propiedad de ambos cónyuges hasta el momento de la muerte del marido, en que se produce la disolución de la sociedad legal de gananciales y la especificación del derecho de propiedad de cónyuge sobreviviente sobre la mitad de la vivienda. En este supuesto María Sánchez Tárrega va a recibir el usufructo vitalicio de la otra mitad que la vivienda que le correspondía al marido.

El artículo 104.3 de la LRHL dispone que no se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de adjudicaciones de bienes de la sociedad conyugal en favor de los cónyuges, por lo que la especificación del derecho de María Sánchez Tárrega por un 50 % de la vivienda no estará sujeta al IIVTNU. En este supuesto para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto, de acuerdo con el artículo 107.4 de la LRHL.

En sentido contrario, sí estará sujeta al impuesto la recepción del usufructo vitalicio sobre el otro 50 % de la vivienda que hereda del marido y por ello deberá pagar el IIVTNU. En este supuesto, conforme se dispone en el artículo 107.2 b) de la LRHL, los porcentajes anuales que se utilizan en la modalidad objetiva de cálculo de la base imponible se aplicarán sobre la parte del valor catastral del suelo que represente el valor del derecho real de usufructo calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del ITPAJD.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 10.5 a) de la Ley del ITPAJD¹¹, en los usufructos vitalicios se estimará que su valor es igual al 70 % del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de 20 años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 % menos por cada año más con el límite mínimo del 10 % del valor total.

En este supuesto, en la medida en que María Sánchez Tárrega tiene 63 años en el momento de constituirse el usufructo vitalicio, el porcentaje a tener en cuenta será el siguiente:

- $63 - 19 = 44$ (exceso de edad sobre 19 años).
- $70 - 44 = 26$ (porcentaje máximo del 70 % menos el exceso sobre 19 años).

El valor del usufructo será el 26 % de 15.000 euros, que es el 50 % del valor catastral del suelo en el momento del devengo del impuesto, lo cual nos da un valor de 3.900 euros ($15.000/100 \times 26$). Para el cálculo de la base imponible por el método objetivo se aplicará sobre este valor el porcentaje previsto en el artículo 107.4 de la LRHL para el periodo de generación del incremento de valor.

En este supuesto el citado periodo de generación es de 24 años, pero en aplicación del artículo 107.1 de la LRHL se utilizará el periodo máximo de 20 años, para el cual está previsto un porcentaje del 0,45, que se aplicará sobre 3.900, que es el valor del usufructo y que determina una base imponible de 1.755 ($3.900 \times 0,45$).

Para el cálculo del incremento de valor real tendremos que utilizar el porcentaje del 26 % en que se determina el valor del usufructo, de acuerdo con las normas del ITPAJD, aplicándolo sobre el 25 % del valor de adquisición y sobre el 25 % del valor declarado en el ISD con ocasión de la transmisión, que es el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total, siempre sobre el 50 % del valor de la vivienda, que es la parte sobre la que se constituye en derecho real de usufructo. Los datos concretos serían los siguientes:

- Valor de adquisición: 26 % de 22.500 euros (25 % del 50 % de 180.000) = 5.850 euros.
- Valor de constitución derecho real: 26 % de 28.750 (25 % de 115.000) = 7.475 euros.

El incremento de valor real será el resultado de restar 5.850 a 7.475, lo cual determinará una base imponible de 1.625 euros, cifra inferior en 130 euros el valor determinado de forma objetiva, 1.625 euros frente a 1.755 euros, por lo que el incremento de valor real será el que prevalezca en el cálculo de la base imponible del impuesto.

¹¹ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La base imponible será de 1.625 euros y si se aplica el tipo de gravamen del 30 % el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 487,5 euros.

10. Reducción de valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general

Carlos Tabares López ha vendido el día 23 de noviembre un bien inmueble por un valor de 220.000 euros que había adquirido el día 2 de agosto de 2009 por 180.000 euros. Se tiene conocimiento de que, en la fecha del devengo del impuesto, que coincide con la fecha de venta, el nuevo valor catastral del bien inmueble, que ha entrado en vigor este año, es de 120.000 euros y se compone de un valor catastral del suelo de 30.000 euros, que es el 25 % del total, y de un valor de la construcción de 90.000 euros, que representa el 75 % del total.

Solución

En el artículo 107.3 de la LRHL se dispone que los ayuntamientos pueden establecer una reducción en el valor catastral de los terrenos que se utiliza para el cálculo de la base imponible del impuesto, cuando se modifiquen los valores catastrales, como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

El fundamento de la reducción se encuentra en atemperar los incrementos que se producen en el impuesto, como consecuencia de la entrada en vigor de unos nuevos valores catastrales, que sean consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En estos supuestos, un incremento significativo de los valores catastrales determina un notable incremento de la base imponible del IIVTNU y, consecuentemente, de la cuota tributaria del impuesto.

La reducción que puede establecerse en los valores catastrales se configura como una reducción potestativa, que han de adoptar los ayuntamientos en la ordenanza fiscal del impuesto, siendo los rasgos de su régimen jurídico los siguientes:

- La reducción se ha de establecer de forma expresa por los ayuntamientos en la ordenanza fiscal del impuesto pues, en caso contrario, no puede aplicarse, con independencia de que se produzca un incremento notable de los valores catastrales, como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva.
- La reducción se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales, de forma que puede establecerse por un periodo de tiempo menor.

- La reducción tiene como porcentaje máximo el 60 % del nuevo valor catastral, pudiendo los ayuntamientos establecer un porcentaje menor y establecer diferentes porcentajes para cada uno de los años en los que se aplique la reducción.
- La reducción no será de aplicación a los supuestos en los que los nuevos valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva sean inferiores a los valores catastrales hasta entonces vigentes.
- El valor catastral reducido, en ningún caso, puede ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

En el artículo 107.3 de la LRHL se dispone que la regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerán en la ordenanza fiscal del impuesto, que apruebe el ayuntamiento que la haya establecido.

Se tiene el supuesto de un ayuntamiento en el que se ha realizado un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, que ha determinado la entrada en vigor de nuevos valores catastrales en el periodo impositivo 2021. El ayuntamiento ha dispuesto en la ordenanza fiscal del IIVTNU los siguientes porcentajes de reducción:

- Año 2021: 50 %.
- Año 2022: 40 %.
- Año 2023: 30 %
- Año 2024: 20 %.
- Año 2025: 10 %.

En este supuesto el periodo de generación del incremento de valor es de 12 años, contando solo los años completos, sin tener en cuenta las fracciones de año, de acuerdo con el artículo 107.4, tercer párrafo, de la LRHL.

En primer lugar tenemos que calcular la base imponible por el método objetivo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL que se obtiene multiplicando el valor catastral del suelo por el coeficiente correspondiente por los 20 años del periodo impositivo, aunque en este supuesto se practicaría una reducción del 50 % en el valor catastral del suelo. En consecuencia, sería el resultado de la siguiente operación: $15.000 (50 \% \text{ de } 30.000) \times 0,08 = 1.200$ euros.

El incremento de valor real obtenido por la venta del bien inmueble es de 40.000 euros, por la diferencia entre el valor de venta y el valor de adquisición: $220.000 - 180.000$. En este contexto un segundo método de calcular la base imponible será el resultado de aplicar a la citada plusvalía el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total (art. 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL). En este supuesto el incremento del valor que se le imputará al contribuyente será de 10.000 euros, que es el resultado de aplicar el 25 % a la plusva-

lía obtenida de 40.000 euros, o bien el resultado de restar 45.000 (25% de 180.00 euros, valor real del suelo en la compra) a 55.000 (25% de 220.000 euros, valor real del suelo en la venta).

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 de la LRHL en este supuesto prevalece en la liquidación del impuesto el incremento de valor obtenido de forma objetiva en la medida en que es inferior en 8.800 euros al incremento del valor real obtenido por comparación entre los valores de venta y de adquisición, 1.200 euros frente a 10.000 euros.

La base imponible será de 1.200 euros y si se aplica el tipo de gravamen del 30% el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 360 euros.

11. Supuesto de venta de un bien inmueble adquirido en dos momentos

Julio Segura Martínez, en fecha 2 de julio de 2005, heredó de su padre el 50% de un bien inmueble. Con ocasión del pago del ISD se declaró por esta adquisición un valor de 140.000 euros. Posteriormente, el día 23 de julio de 2017 le compró a su hermano el otro 50% del bien inmueble por 170.000 euros. Se ha procedido posteriormente a la venta del citado bien inmueble el día 19 de noviembre de 2021, por un precio de 350.000 euros.

En la fecha del devengo del impuesto, que coincide con la fecha de venta, el valor catastral del bien inmueble es de 180.000 euros y se compone de un valor catastral del suelo de 36.000 euros, que es el 20% del total, y de un valor de la construcción de 144.000 euros, que representa el 80% del total.

Solución

En un primer momento tenemos que calcular la base imponible por el método objetivo, debiendo tenerse en cuenta que el bien inmueble ha sido adquirido en dos momentos y que por ello hay dos periodos impositivos diferentes, a los cuales se les tendrán que aplicar diferentes coeficientes. Los dos periodos impositivos a tener en cuenta serán los siguientes, sin tener en cuenta las fracciones de año, de acuerdo con el artículo 107.4, tercer párrafo, de la LRHL:

- El 50% del bien inmueble fue adquirido por herencia el día 2 de julio de 2005 y fue vendido el día 19 de noviembre de 2021. Han transcurrido 16 años y por ello le corresponde un coeficiente de 0,16.
- El otro 50% del bien inmueble fue adquirido por compra el día 23 de julio de 2017 y fue vendido el día 19 de noviembre de 2021. Han transcurrido 4 años y por ello le corresponde un coeficiente de 0,17.

En consecuencia, habrá que calcular dos bases imponibles tomando en cuenta el valor catastral del suelo de 36.000, aplicándose de la siguiente forma:

- $18.000 (50 \% \text{ de } 36.000) \times 0,16 = 2.880.$
- $18.000 (50 \% \text{ de } 36.000) \times 0,17 = 3.060.$

El valor del incremento de valor o base imponible obtenida por el método objetivo será de 5.940: $2.880 + 3.060.$

El incremento de valor real obtenido por la venta del bien inmueble es de 40.000 euros, teniendo en cuenta la suma del valor declarado en el ISD por la adquisición del 50 % del bien inmueble y del precio de adquisición del otro 50 %, que nos da una cifra de 310.000 euros, confrontado con el precio de venta de 350.000 euros: $350.000 - 310.000.$

El segundo método de cálculo de la base imponible será el incremento del valor real a efectos del impuesto, que será el resultado de aplicar a la citada plusvalía el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total (art. 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL). En este supuesto el incremento del valor que se le imputará al contribuyente será de 8.000 euros, que es el resultado de aplicar el 25 % a la plusvalía obtenida de 40.000 euros, o bien el resultado de restar 62.000 (20 % de 310.000, valor real del suelo en la compra) a 70.000 (20 % de 350.000, valor real del suelo en la venta).

En aplicación del artículo 107.5 de la LRHL, en este supuesto prevalece, en el momento del calcular la base imponible del impuesto, el incremento de valor obtenido por el método objetivo de 5.940 euros, en la medida en que es inferior en 2.060 euros al calculado de forma objetiva, 5.940 euros frente a 8.000 euros.

La base imponible será de 5.940 euros y si se aplica el tipo de gravamen del 30 % el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 1.782 euros.

12. Supuesto de venta de una parte del bien inmueble

María Cámara Sánchez adquirió una vivienda en fecha 13 de septiembre de 2011 por un precio de 170.000 euros, de la que se conoce que ha vendido el 50 % a su hermana Julia el día 22 de noviembre de 2021 por 100.000 euros.

En la fecha del devengo del impuesto, que coincide con la fecha de la venta, el valor catastral del bien inmueble es de 80.000 euros y se compone de un valor catastral del suelo de 20.000 euros, que es el 25 % del total, y de un valor de la construcción de 60.000 euros, que representa el 75 % del total.

Solución

El periodo impositivo es de 10 años, contando solo los años completos, sin tener en cuenta las fracciones de año, de acuerdo con el artículo 107.4, tercer párrafo, de la LRHL.

En un primer momento hemos de calcular la base imponible por el método objetivo previsto en el artículo 107.4 de la LRHL, que se obtiene multiplicando el 50 % del valor catastral del suelo en el momento del devengo del impuesto (50 % de 20.000), que es la parte del bien inmueble que se ha vendido, por el coeficiente 0,08 previsto para los supuestos de un periodo de generación del incremento de valor de 10 años y será el resultado de la siguiente operación: $10.000 \times 0,08 = 800$ euros.

El incremento de valor real obtenido por la venta del bien inmueble es de 15.000 euros, teniendo en cuenta que se ha de comparar el 50% del valor de adquisición del bien inmueble, que es 85.000 (50 % de 170.000) con el valor de venta del 50 % del bien inmueble, que es de 100.000 euros.

El incremento del valor real a efectos del impuesto, que es el segundo método de calcular la base imponible, será el resultado de aplicar a la citada plusvalía el porcentaje que representa el valor catastral del suelo sobre el valor catastral total (art. 104.5, párrafo cuarto, de la LRHL). En este supuesto el incremento del valor que se le imputará al contribuyente será de 3.750 euros, que es el resultado de aplicar el 25 % a la plusvalía obtenida de 15.000 euros (100.000 – 50 % de 170.000), o bien el resultado de restar 21.250 (25 % del 50 % de 170.000, valor real del suelo en la compra) a 25.000 (25 % de 100.000, valor real del suelo en la venta).

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 de la LRHL en este supuesto prevalece en la liquidación del impuesto el incremento de valor obtenido de forma objetiva en la medida en que es inferior en 2.950 euros al incremento del valor real obtenido por comparación entre los valores de venta y de adquisición, 800 euros frente a 3.750 euros.

La base imponible será de 800 euros y si se aplica el tipo de gravamen máximo del 30 % previsto en el artículo 108.1 de la LRHL, el sujeto pasivo tendrá que pagar una deuda tributaria de 240 euros.