

JOSÉ CORDERO LÓPEZ

Técnico de Hacienda

*Ponente Adjunto del Tribunal Económico-Administrativo
del Ayuntamiento de Madrid*

Extracto:

A continuación se reproduce un caso práctico relativo al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), con el objeto de ofrecer al lector una visión global de su regulación, efectuando un análisis y comentario sobre las cuestiones más relevantes o conflictivas planteadas.

ENUNCIADO

Don Martín Abarca Solares, vecino de Madrid, de 59 años de edad cumplidos el 1 de enero de 2006, ha realizado durante dicho año distintas operaciones con inmuebles y derechos aplicables sobre los mismos, con el siguiente detalle:

1. El 10 de febrero de 1969 compró un terreno rústico en el término municipal del Ayuntamiento de Madrid por un importe de 20.000 euros. En escritura pública figura un precio de 25.000 euros.

El 3 de marzo de 2006 transmite el terreno rústico por un importe real de 500.000 euros, que cobra en efectivo. En escritura pública se ha asignado un valor a la transmisión de 300.000 euros. El valor del terreno a efectos del IBI es de 250.000 euros.

2. Vende el 4 de mayo de 2006 una vivienda unifamiliar ubicada en la calle Bombero Ramón Duart, de Valencia, por un importe de 1.200.000 euros, según consta en escritura pública de la indicada fecha. En el recibo del IBI el valor catastral del inmueble en 2006 es de 550.000 euros, de los cuales 150.000 euros corresponden a la edificación.

Este inmueble fue adquirido el día 23 de enero de 1986, según consta en la escritura pública de compraventa del inmueble. Durante el año 1986 realizó distintas obras de acondicionamiento y mejora del inmueble que le supusieron unos gastos por todos los conceptos de 50.000 euros.

3. Adquirió una finca urbana el 2 de febrero de 2006 en el término municipal de Madrid, documentada en escritura pública de dicha fecha, por un importe total de 600.000 euros.

Dadas las favorables condiciones del mercado inmobiliario, transmite la finca en escritura pública de 10 de marzo de 2006 por un importe de 700.000 euros. En el año 2006 el valor catastral del terreno a efectos del IBI es de 300.000 euros.

4. Adquirió una finca rústica el 4 de abril de 1978 en el término municipal de Valencia, según figura en la escritura pública en la que se documentó la adquisición. En el año 1994 la finca figura clasificada como naturaleza urbana en el Plan General de Ordenación Urbana del Municipio.

Don Martín, tras realizar distintas obras en la finca, realiza declaración de obra nueva con fecha 14 de octubre de 1999. La finca tiene asignado un valor catastral a efectos del IBI en 1999 de 400.000 euros, correspondiendo 150.000 euros al valor catastral de la edificación.

Con fecha 8 de junio de 2003, el Ayuntamiento de Valencia, mediante acuerdo plenario aprobado por la mayoría absoluta de la Corporación, acordó expropiar distintas fincas del término municipal con objeto de mejorar y ampliar distintas vías públicas del Municipio. Entre las fincas expropiadas figura la de don Martín, que, en el año 2003, tenía un valor catastral de 500.000 euros a efectos del IBI, correspondiendo 300.000 al valor catastral del suelo de la finca.

Con fecha 10 de febrero de 2006, se suscribe acta de pago y ocupación con el siguiente detalle del justiprecio que recibe don Martín en el mismo acto:

Valor del suelo	1.000.000 euros
Valor de la edificación	600.000 euros
Total	1.600.000 euros

En el año 2006, la finca expropiada a don Martín tenía un valor catastral a efectos del IBI de 800.000 euros, correspondiendo 500.000 euros al valor catastral del terreno.

- Compró un inmueble urbano en Barcelona en el año 1987, ubicado en el Paseo de Gracia, al matrimonio formado por don Juan P. y doña Antonia V. La adquisición está reflejada en documento privado de fecha 7 de septiembre de 1987, que es firmado por don Martín y cada uno de los cónyuges, y en el que se prevé su elevación a público en cuanto regrese don Juan P., que estará ausente de España por motivos laborales durante al menos dos años. En el año 1987 el inmueble tiene un valor catastral a efectos del IBI de 200.000 euros, correspondiendo 100.000 euros al valor catastral de la edificación.

En 1989 regresa don Juan P. a España y fallece en accidente de tráfico, con fecha 9 de octubre de 1989, sin haber podido elevar a escritura pública el inmueble vendido con su esposa a don Martín. En el año 1989 el inmueble tiene un valor catastral a efectos del IBI de 250.000 euros, correspondiendo 110.000 euros al valor catastral de la edificación.

Hasta el 25 de noviembre de 2000 no puede documentarse en escritura pública la transmisión del inmueble de Paseo de Gracia. En el año 2000 el inmueble tiene un valor catastral a efectos del IBI de 257.500 euros, correspondiendo 111.000 euros al valor catastral de la edificación.

En el año 2001, con un valor catastral del terreno de 150.000 euros, se realiza una revisión catastral de valores en el municipio de Barcelona. Los nuevos valores tienen efectividad a partir del año 2002 y al inmueble de don Martín se le asigna un valor catastral del terreno de 450.000 euros.

Mediante escritura pública de 6 de junio de 2006, don Martín transmite el inmueble por un importe de 1.000.000 de euros. En el año 2006, dicho inmueble figura por un valor catastral de 600.000 euros, correspondiendo al terreno un valor catastral de 450.000 euros.

- Transmite a la Sociedad «AGRUPA, S.A.», mediante escritura pública de 6 de febrero de 2006, una parcela de 3.000 m² de superficie sita en el término municipal de Madrid. El valor catastral del terreno en el año 2006 asciende a 600.000 euros.

Esta parcela fue adquirida por don Martín mediante adjudicación de la Junta de Compensación constituida en el «Proyecto de Compensación del PAU II-2 Monte Carmelo», aprobado por el Ayuntamiento de Madrid con fecha 13 de septiembre de 2002. La parcela recibida, proporcional a las parcelas aportadas a la Junta, se adjudicó en escritura pública de 2 de enero de 2004. En el año 2002, se atribuye un valor catastral al terreno de 300.000 euros, dicho valor asciende a 550.000 euros en el año 2004.

En este proyecto de urbanización por el sistema de compensación se agruparon distintas parcelas que fueron aportadas por sus titulares y se expropiaron otras. Don Martín entregó a la Junta de Compensación, con fecha 10 de octubre de 2002, dos parcelas de su propiedad, de 2.200 y 1.900 m². Estas parcelas fueron adquiridas por compra onerosa, documentándose las respectivas adquisiciones en escrituras públicas de fechas 10 de enero de 1996 y 26 de mayo de 1997, respectivamente.

7. El 4 de enero de 1990 don Martín contrae matrimonio. Según escritura pública de 10 de febrero de 1990, adquiere con su esposa para la sociedad de gananciales un inmueble en la calle Príncipe de Vergara, de Madrid.

Mediante escritura pública, de 26 de noviembre de 2002, se disuelve la sociedad de gananciales y don Martín se adjudica el inmueble.

Don Martín transmite el inmueble en escritura pública de fecha 7 de abril de 2006.

Los valores catastrales del terreno del inmueble son: en el año 1990, 150.000 euros; en el año 2004, 200.000 euros; y, en el año 2006, 215.000 euros.

8. Constituye con dos de sus hijos, Jorge y Sergio, una sociedad limitada en escritura pública de 14 de marzo de 2006 denominada «ABARCA, S.L.». El detalle del capital social y la suscripción es como sigue:

- a) Capital social: 800.000 euros, dividido en participaciones de 10.000 euros.

- b) Suscripción: Jorge aporta 200.000 euros en metálico y suscribe 20 participaciones. Sergio aporta 200.000 euros en metálico y suscribe 20 participaciones. Don Martín aporta un local comercial ubicado en la avenida del Doctor Waksman, de Valencia, que se valora en 400.000 euros, suscribiendo 40 participaciones.

El local aportado por don Martín fue adquirido por compra reflejada en escritura pública de 14 de enero de 1991. El valor catastral del terreno en el año 1991 era de 100.000 euros. En el año 2006 dicho valor ascendía a 500.000 euros.

9. Transmite la nuda propiedad a la Sociedad «INMUEBLES SINGULARES, S.L.» de su vivienda habitual de Madrid mediante escritura pública otorgada el 22 de febrero de 2006, reservándose el usufructo vitalicio, a cambio de una renta mensual de 1.000 euros. En dicha escritura figura que todos los gastos e impuestos derivados de la transmisión de la nuda propiedad sean por cuenta de «INMUEBLES SINGULARES, S.L.».

La vivienda fue adquirida en escritura pública de fecha 22 de septiembre de 1998. En 1998 el valor catastral del suelo era de 100.00 euros, en el año 2006 dicho valor asciende a 300.000 euros.

10. Con fecha 12 de abril de 2006 dona en escritura pública de dicha fecha a su hijo Jorge Abarca Ruiz una vivienda urbana situada en la Vía Laietana, de Barcelona. El valor catastral de la vivienda en el año 2006 es de 700.000 euros, correspondiendo 500.000 euros al valor del suelo.

La mitad de esta vivienda fue adquirida por don Martín por herencia de su tío, Antoni Puyol Ibars, fallecido el 13 de agosto de 1989, según testamento otorgado con fecha 2 de abril de 1980. La otra mitad fue adquirida también por herencia de su tía, Cecilia Abarca Torres, fallecida el 14 de octubre de 2003, de acuerdo con el testamento otorgado conjuntamente con su esposo con fecha 2 de abril de 1980.

Don Martín se hace cargo del pago del IIVTNU.

11. Con fecha 18 de abril de 2006, don Martín transmite una vivienda urbana sita en el término municipal de Madrid. El valor catastral del suelo en el año de la transmisión es de 300.000 euros.

Don Martín había adquirido la vivienda a título oneroso el 22 de octubre de 1991, según consta en escritura otorgada al efecto en la fecha de la adquisición.

Con fecha 14 de diciembre de 1995, don Martín cede a doña Carlota Abarca, tía suya de 69 años de edad, el usufructo vitalicio de la vivienda.

Con fecha 20 de mayo de 2005 fallece la tía de don Martín, y éste consolida el pleno dominio sobre la vivienda transmitida en 2006.

SE PIDE:

Practicar las liquidaciones que se estimen procedentes a don Martín y sus hijos por los actos y contratos detallados anteriormente y que correspondan al IIVTNU.

Notas:

- A efectos prácticos, los importes de las operaciones inmobiliarias están cuantificados en todos los casos en euros, con independencia de que dicha moneda estuviera o no en vigor en los años que se indican.
- La ordenanzas fiscales reguladoras del IIVTNU de los Ayuntamientos de Barcelona, Madrid y Valencia pueden ser consultadas en las páginas web de dichos Municipios.

SOLUCIÓN Caso práctico

ANÁLISIS Y PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN DE LOS CASOS PRÁCTICOS PLANTEADOS

1. COMPRAVENTA TERRENO RÚSTICO EN MADRID

A) Consideraciones previas

Introducción

Este supuesto de resolución tan sencilla como inmediata nos permitirá realizar algunas consideraciones previas acerca de las características, naturaleza, hecho imponible y sujetos pasivos del IIVTNU.

El IIVTNU es un impuesto de dilatada tradición en la Hacienda Municipal española. En su configuración actual, el impuesto se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del TRLRHL, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Asimismo, su desarrollo reglamentario está recogido en la correspondiente ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU aprobada por los Ayuntamientos que hayan decidido aplicar el impuesto en sus respectivos términos municipales.

No puede obviarse que el impuesto ha sido muy contestado, y ello, esencialmente, por la sobreimposición que supone que las plusvalías correspondientes a los terrenos de naturaleza urbana sean objeto de gravamen tanto por la imposición estatal como por la municipal. Cabe recordar que, con objeto de paliar alguno de estos efectos de la mencionada sobreimposición, estuvo permitido deducir en el IRPF [Ley 18/1991, art. 78.siete b)] el 75 por 100 de la cuota satisfecha en el IIVTNU, deducción esta que no se encuentra vigente en la actualidad. En cualquier caso, y según ha manifestado el TS en distintas ocasiones (SSTS de 4 de diciembre de 1993 y 29 de noviembre de 1997), no conviene olvidar que el IIVTNU está avalado por la Constitución Española al disponer ésta en su artículo 47 que *«la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción de los poderes públicos»*.

Naturaleza y características

Es un impuesto de la Hacienda Municipal de carácter potestativo (sólo puede ser exigido por aquellos Ayuntamientos que previamente hayan aprobado el acuerdo de imposición y la correspondiente ordenanza fiscal reguladora), objetivo (grava el incremento de valor de los terrenos sin atender a las circunstancias personales del sujeto pasivo), real (atiende sólo al incremento de valor de los terrenos sin consideraciones sobre la renta o patrimonio global del sujeto pasivo), directo (no admite traslación jurídica de la cuota tributaria), de devengo instantáneo (se produce por un hecho aislado) y de gestión íntegramente municipal.

Hecho imponible

El hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104.1 del TRLRHL, está constituido por el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga

de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Los elementos configuradores del hecho imponible del IIVTNU son, por tanto: el terreno urbano, el incremento de valor y la transmisión. No obstante, la configuración actual del régimen de cuantificación del impuesto ha suprimido en la práctica el segundo de ellos, el incremento de valor, pues, como veremos más adelante, dicho incremento se produce siempre y en todo caso por imperativo legal (art. 107 del TRLRHL). Por tanto, para resolver si existe sujeción o no al IIVTNU sólo tendremos que determinar si el terreno tiene o no naturaleza urbana y, en caso positivo, si se ha producido o no una transmisión de terreno o la constitución de un derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre dicho terreno.

Por lo que se refiere a la determinación de si el terreno tiene o no naturaleza urbana, el artículo 104.2 del TRLRHL remite a las normas del IBI. A su vez, el artículo 61.3 del TRLRHL remite a las normas reguladoras del catastro el concepto de inmuebles sujetos al IBI. El artículo 7 del TRLCI, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, dispone que «el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza de su suelo», definiendo a continuación lo que se entiende por suelo de naturaleza urbana. Conviene tener presente que los terrenos de naturaleza urbana gravados por el IIVTNU son tanto los clasificados formalmente como urbanos en el catastro o padrón del IBI como los que lo son materialmente por la existencia de servicios y consolidación de la edificación, aunque no figuren clasificados como urbanos en dicho catastro o padrón del IBI (art. 104.2, segundo inciso del TRLRHL).

Por otra parte, el artículo 104.2 del TRLRHL dispone la sujeción al IIVTNU de la plusvalía producida en terrenos integrados en bienes inmuebles clasificados de características especiales a efectos del IBI, a este respecto debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 7.3 del TRLCI, el suelo incluido en estos inmuebles de características especiales nunca es rústico, y que el artículo 8.3 del mismo cuerpo legal considera bienes inmuebles de características especiales los comprendidos en los siguientes grupos:

- a) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares.
- b) Las presas, saltos de agua y embalses, excepto los destinados exclusivamente al riego.
- c) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje.
- d) Los aeropuertos y puertos comerciales.

En cuanto al segundo elemento determinante de la producción del hecho imponible, transmisión de terreno urbano o constitución sobre el mismo de derechos reales de goce, lo cierto es que la fórmula legal empleada permite incluir en el mismo una vasta variedad de supuestos sujetos a gravamen por el IIVTNU en los que existen transmisiones onerosas y lucrativas de terrenos y constitución o transmisión de derechos reales de goce, tanto entre vivos como por causa de muerte.

Entre los derechos reales de goce limitativos del dominio que pueden dar lugar a la producción del hecho imponible del IIVTNU, pueden enumerarse: usufructo temporal y vitalicio, uso temporal y vitalicio, habitación, enfiteusis, superficie y otros.

Entre los actos que puede conllevar una transmisión de terrenos o derechos reales de goce, pueden señalarse: compraventa, permuta, donación, herencia, expropiaciones forzosas, subastas judiciales y notariales, aportación de inmuebles a sociedades, entrega de inmuebles a cambio de pensión vitalicia, etc.

Los sujetos pasivos

Son sujetos pasivos del IIVTNU (art. 106 del TRLRHL):

- En las transmisiones a título lucrativo, tanto de terrenos como de derechos reales de goce, y en la constitución de dichos derechos: la persona, física o jurídica, o la entidad sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT (Ley 58/2003) que adquiera el terreno o la persona o entidad a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de goce.
- En las transmisiones a título oneroso de los terrenos o derechos anteriores: la persona o entidad que transmita el terreno o la persona o entidad que constituya o transmita el derecho real de goce.

La única excepción al régimen de los sujetos pasivos se refiere a las transmisiones a título oneroso de terrenos o derechos en los que el transmitente es una persona física no residente en España. En estos casos se considerará sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física o entidad que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de goce.

B) Liquidación

Como se indicó anteriormente, este supuesto en el que se transmite un terreno rústico es de resolución sencilla e inmediata, pues de la propia descripción del tributo, IIVTNU, se desprende que los terrenos de naturaleza rústica no están sujetos al IIVTNU.

Así lo manifiesta expresamente el primer inciso del artículo 104.2 del TRLRHL al indicar que no está sujeto al IIVTNU «*el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI*». Asimismo, el artículo 4.3 de la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU del Ayuntamiento de Madrid, vigente en 2006, reitera lo dispuesto en el TRLRHL.

2. TRANSMISIÓN DE LA VIVIENDA UNIFAMILIAR EN VALENCIA

A) Consideraciones previas

El planteamiento de este supuesto nos va a permitir seguir avanzando en la regulación legal del IIVTNU realizando alguna consideración en relación con la base imponible, el tipo de gravamen y el devengo del impuesto.

Base imponible

El artículo 107.1 del TRLRHL identifica la base imponible del IIVTNU con el incremento de valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años. Este incremento se determina en función del valor del terreno en el momento del devengo y del porcentaje total que corresponda atendiendo a los diferentes períodos de generación del incremento, sin consideración alguna a ninguna otra circunstancia, salvo en los casos en los que no esté fijado el valor catastral del terreno urbano, o dicho valor esté incluido en una ponencia de valores que no refleje las modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad.

La configuración del precepto del TRLRHL impide considerar a efectos de cuantificar la plusvalía cuestiones tan ligadas a la misma como el valor del terreno en el momento inicial de aquélla, las obras de acondicionamiento y mejora del terreno, la depreciación por el transcurso del tiempo y cualquier otra, pues lo único que se considera a efectos de cuantificar el incremento es el valor administrativo del terreno en el momento de la transmisión de éste, es decir, en el momento del devengo del IIVTNU.

El valor del terreno en el momento del devengo será:

- En las transmisiones de terrenos: el valor de los terrenos a efectos del IBI, es decir, el valor catastral vigente a 1 de enero del año en el que se produce la transmisión.
- En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio: el valor de la parte del valor catastral del terreno que represente, con respecto a éste, el valor de los derechos reales calculados por aplicación de las normas de valoración fijadas en el ITP y AJD.

Conocido el valor del terreno en el momento del devengo, el cálculo de la plusvalía sujeta al IIVTNU se realizará aplicando el porcentaje total que corresponda.

Dicho porcentaje total es el resultado de multiplicar el número de años de generación del incremento de valor por el porcentaje anual aprobado por el Ayuntamiento.

El número de años de generación del incremento de valor se calculará por diferencia entre el día de cierre del período de generación de la plusvalía, fecha de transmisión del bien, y el día de inicio de dicho período, fecha de adquisición del bien, computada de fecha a fecha en años y sin consideración alguna a las fracciones de años.

El porcentaje anual, que será siempre único, se calculará atendiendo a los aprobados por el Ayuntamiento y que figuran en la correspondiente ordenanza fiscal reguladora del impuesto, dentro de los límites que se señalan a continuación y atendiendo al período de generación del incremento que corresponda en cada caso (art. 107.4 del TRLRHL):

Período	Porcentaje anual máximo
Período de 1 hasta 10 años	3,7
Período hasta 10 años	3,5
Período hasta 15 años	3,2
Período hasta 20 años	3

Conocidos el porcentaje anual y el período de generación de la plusvalía, el porcentaje total será el resultado de multiplicar ambos.

Por tanto, como fácilmente puede deducirse de lo expuesto, el cálculo de la base imponible del IIVTNU es puramente objetivo y puede ser sintetizado con las siguientes fórmulas matemáticas:

$$\text{Base imponible} = \text{Valor catastral del terreno o del derecho} \times \text{Porcentaje total}$$

$$\text{Porcentaje total} = \text{Número de años del período de generación de la plusvalía} \times \text{Porcentaje anual aprobado por el Ayuntamiento}$$

La ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid, en su artículo 10, indica el porcentaje total directamente aplicable al valor catastral correspondiente, tras haber acumulado en dicho porcentaje el número de años del período de generación y el porcentaje anual aprobado por el Ayuntamiento de Madrid. Del mismo modo, el Ayuntamiento de Valencia en la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, artículo 11.1, señala directamente el porcentaje total. El Ayuntamiento de Barcelona en su ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, artículo 6è, sigue el esquema del TRLRHL y no señala directamente el porcentaje total aplicable, por lo que será necesario calcularlo según se ha indicado, multiplicando el número de años del período de generación del incremento por el porcentaje anual aprobado por el Ayuntamiento.

De lo expuesto se desprende, como ya se ha avanzado anteriormente, que resulta intrascendente que materialmente se haya producido o no incremento de valor, o incluso decremento de valor, pues la plusvalía se produce en todo caso aplicando las normas de cálculo de la base imponible del artículo 107 del TRLRHL. A efectos prácticos, por tanto, siempre que exista transmisión de un terreno o transmisión o constitución de un derecho real de goce sobre el mismo existirá incremento de valor sujeto al IIVTNU, y ello al margen de cualquier otra consideración, pues el procedimiento de cuantificación de la plusvalía impide cualquier comprobación o prueba en contrario.

Curiosamente, el Ayuntamiento de Valencia mantiene en el artículo 10 que «*la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento real de valor de los bienes de naturaleza urbana...*», aunque la razón de ello sólo obedece a que dicha ordenanza aún no ha sido adaptada al TRLRHL vigente en la actualidad.

Debe recordarse que la calificación de «real» al incremento de valor producido en el IIVTNU fue suprimida de la regulación legal del impuesto por la Ley 51/2002 de reforma de la Ley de Haciendas Locales, y no está vigente desde 1 de enero de 2003. Algunos afirman que su supresión vino impuesta por el sonrojo que producía afirmar, aunque fuera mediante ley, que el incremento de valor sometido al IIVTNU era real; otros sostienen, quizá con más acierto, que fue una cómoda manera de evitar los litigios en torno a la realidad del incremento de valor y hacer más fácil la gestión del impuesto. Quizá su supresión fue una mezcla de ambas corrientes de opinión. En cualquier caso, debe quedar muy claro que ni antes de la Ley 51/2002, con la calificación de «real» al incremento, ni después de la entrada en vigor de dicho texto legal, con su supresión y consiguiente ausencia de calificación del incremento, el impuesto ha pretendido gravar plusvalías reales y efectivas, sino, simplemente, la mera transmisión de la propiedad de terrenos por cualquier título o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce sobre dichos terrenos, mediante la ficción de que la transmisión, por sí misma y sin tener en cuenta la adquisición (salvo para calcular el período de generación de la plusvalía), pone de manifiesto el incremento de valor. Desde esta filosofía se diseña un método administrativo de cálculo, apoyado en el valor catastral en el momento de la transmisión, cuyo resultado es siempre, ineludiblemente, un incremento de valor sometido a tributación por el IIVTNU.

Tipo impositivo

El tipo impositivo será el fijado por cada Ayuntamiento, con un límite máximo del 30 por 100. Sin superar dicho límite, los Ayuntamientos pueden establecer un tipo único o uno para cada uno de los períodos de generación del incremento contemplados en el cuadro de porcentajes anuales del artículo 107.4 del TRLRHL (art. 108.1 del TRLRHL).

La ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona tiene establecido un tipo único del 30 por 100 en su artículo 8è. La ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid tiene establecido, en su artículo 17.1, un tipo del 30 por 100, para períodos de generación de la plusvalía de 1 a 5 años, y un tipo del 29 por 100 para el resto de períodos de generación del incremento. Finalmente, la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia tiene establecido un tipo único del 29 por 100 en su artículo 18.

Devengo

Como se indicó anteriormente el devengo en el IIVTNU es instantáneo, devengándose en el momento de producirse el hecho imponible que origina el incremento de valor. Así se establece en el artículo 109.1 del TRLRHL, que expresamente dispone que el impuesto se devenga:

- a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

- b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Transmisión onerosa de terreno urbano

Sujeto activo (arts. 15 y 59.2 del TRLRHL; art. 1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Ayuntamiento de Valencia.

(El art. 1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia se refiere a preceptos de la Ley 39/1988 que no están vigentes en la actualidad. Los preceptos vigentes son: el art. 59.2 en relación con el 15, ambos del TRLRHL, que habilitan para la exigencia del IIVTNU. La regulación legal vigente del impuesto está contenida en los arts. 104 a 110 del TRLRHL. Asimismo, existen en el articulado otras referencias a la Ley 39/1988 que deben considerarse realizadas al precepto que se indica del TRLRHL).

Sujeto pasivo [art. 106.1 b) del TRLRHL; art. 9.1 b) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia]:

Don Martín.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 19.1 a) y 2 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia]:

Será el 4 de mayo de 2006, la fecha de la transmisión onerosa del terreno.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; art. 10 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

- Valor catastral del terreno en el momento del devengo (arts. 10 y 13.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

El caso práctico nos indica el valor del inmueble y la parte de dicho valor que corresponde a la edificación, el valor del terreno será la diferencia entre ambos valores: 550.000 euros – 150.000 euros = 400.000 euros.

- Número de años de generación del incremento de valor (arts. 10 y 11.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Adquisición del terreno: 23 de enero de 1986; transmisión del terreno: 4 de mayo de 2006; años completos transcurridos: 20.

- Porcentaje total (art. 11.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Lo señala directamente el precepto indicado: a un período de generación del incremento de 20 años le corresponde un porcentaje total del 58 por 100.

- Base imponible: $400.000 \text{ euros} \times 0,58 = 232.000 \text{ euros}$.

Tipo impositivo (art. 108.1 del TRLRHL; art. 18 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

El 29 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 18 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

$232.000 \text{ euros} \times 0,29 = 67.280 \text{ euros}$.

3. TRANSMISIÓN DE FINCA URBANA EN MADRID

A) Consideraciones previas

Aunque estrictamente no figuren como supuestos de no sujeción, lo cierto es que las plusvalías sometidas al IIVTNU son únicamente las que resultan de períodos de generación del incremento desde un mínimo de 1 año (art. 107.4, Regla 4.ª del TRLRHL) a un máximo de 20 años (art. 107.1 del TRLRHL). De esta forma, las plusvalías puestas de manifiesto en períodos de generación del incremento de valor inferiores a 1 año quedan excluidas de la acción del impuesto; asimismo, en las plusvalías puestas de manifiesto en períodos de generación del incremento de valor superiores a 20 años se tomará, a efectos del cálculo de la base imponible del impuesto, en todo caso, 20 años.

B) Liquidación

En el caso práctico, el período de generación del incremento de valor comprende desde la fecha de adquisición de la finca urbana (2 de febrero de 2006) a la fecha de transmisión de dicha finca (10 de marzo de 2006), es decir, menos de un año, y, en definitiva, la plusvalía resultante queda excluida de la acción del IIVTNU.

Expresamente así se recoge en el artículo 10.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid que textualmente señala que «para determinar el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor, sólo se considerarán los años completos que

integren dicho período, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de año de dicho período».

Asimismo, y con respecto a las plusvalías obtenidas en períodos de generación del incremento de valor superiores a 20 años, el artículo 9 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid dispone, de forma idéntica a lo preceptuado por el artículo 107.1 del TRLRHL, 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 período máximo de 20 años».*

4. FINCA ADQUIRIDA RÚSTICA EN EL TÉRMINO MUNICIPAL DE VALENCIA QUE ADQUIERE LA CONSIDERACIÓN DE URBANA Y ES TRANSMITIDA MEDIANTE EXPROPIACIÓN FORZOSA

A) Consideraciones previas

Fecha de inicio del período de generación del incremento de valor

Ha sido objeto de no pocas polémicas la fijación del inicio del período de generación del incremento de valor en los casos en los que el terreno inicialmente rústico deviene con posterioridad en urbano.

Así, la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (DGCHT) en numerosas consultas, entre otras la de 20 de marzo de 1996 (NFC006183), fijó, como doctrina administrativa, que en los casos de los terrenos inicialmente rústicos que devienen en urbanos el inicio del período de generación del incremento de valor se computará en la fecha en la que los terrenos adquirieron la condición de urbanos. Este mismo criterio se mantuvo por el TSJ de la Comunidad de Valencia en distintas Sentencias, entre otras la de 15 de junio de 1999 (NFJ008251), afirmándose que *«el tributo grava el incremento de valor de los inmuebles que tengan la naturaleza de urbanos –y no de los que tengan la consideración de rústicos–, el número de años que ha de considerarse para la determinación de la cuota... habrá de referirse necesariamente a los años que tuvo el terreno la consideración de urbano, pues las plusvalías generadas como finca rústica no están sujetas al tributo».* Cabe adelantar que tanto la DGT como el TSJ de la Comunidad Valenciana modificaron con posterioridad su criterio en línea con la jurisprudencia del TS que a continuación recogemos.

En realidad, la polémica no fue tal para el TS, pues éste ha mantenido siempre, por ejemplo, en Sentencia de 29 de noviembre de 1997 (NFJ008549), reiterada, entre otras, por Sentencia de 8 de abril de 2003 (NFJ013968), que *«resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento del devengo, tengan la consideración de urbanos, en los términos prevenidos para el IBI, o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables»*, de donde se deduce que la base imponible del IIVTNU estará constituida por el incremento de valor de los terrenos urbanos puesto de manifiesto a lo largo de los años transcurridos desde la última transmisión, y ello con independencia de que dichos terrenos antes del devengo hayan tenido la consideración de rústicos.

Por tanto, en nuestro caso práctico, no existe ninguna duda de que la fecha que inicia el período de generación del incremento de valor es la fecha en la que se adquiere la finca rústica, es decir, el 4 de abril de 1978.

Declaración de obra nueva

También ha sido objeto de discusión, aunque no parece que exista base para ello, la fijación de la fecha de inicio del período de generación del incremento de valor de los terrenos adquiridos en una determinada fecha en los que la declaración de obra nueva se realiza en una fecha posterior. En estos casos, como dicta la configuración del IIVTNU y como sostiene el TS, por ejemplo, en Sentencia de 13 de junio de 2002 (NFJ014218), la fecha de inicio del período de generación del incremento de valor es siempre la fecha de adquisición del terreno y no la fecha de declaración de la obra nueva edificada sobre aquél, y ello por la elemental razón de que la declaración de obra nueva no supone ninguna transmisión del terreno.

Por tanto, en nuestro caso práctico, la declaración de obra nueva realizada por don Martín el 14 de octubre de 1999 resulta irrelevante a efectos del IIVTNU.

Expropiación forzosa por el Ayuntamiento de Valencia

Tampoco ha estado exenta de discusión la consideración de si las expropiaciones forzosas están o no exentas del IIVTNU. El origen de la polémica se deriva de las dudas en torno a la vigencia o no del artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, cuyo tenor literal es el siguiente: «*el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, de impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia o Municipio incluso de pagos al Estado*».

Ahora bien, la disposición adicional novena de la LRHL (Ley 39/1988) dispone que «*a partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuviesen establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de régimen local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente ley*». Este mismo precepto queda incorporado al TRLRHL a través de su disposición transitoria primera.

Además, y en línea con lo anterior, la normativa del impuesto siempre ha considerado las expropiaciones forzosas sujetas y no exentas al IIVTNU, pues tanto la LRHL (Ley 39/1988) como el texto legal vigente en la actualidad (TRLRHL) han incluido un precepto, ahora recogido en el artículo 107.2 d) del TRLRHL en el que, dando por supuesta la sujeción y no exención al impuesto, se recoge una regla especial de cálculo del valor del terreno en el momento del devengo para los supuestos de expropiaciones forzosas.

Asimismo, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencial han venido sosteniendo que el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa no se encuentra vigente en el ámbito local desde 1 de enero de 1990 y, por tanto, dicho beneficio fiscal no puede ser aplicado en el IIVTNU.

En definitiva, desde el 1 de enero de 1990 las transmisiones de terrenos resultantes de procesos de expropiaciones forzosas se someten a la tributación por plusvalías. En este sentido, resulta esclarecedora la STS de 10 de diciembre de 1998 (NFJ007187) en la que se resume sintéticamente la doctrina legal ya sentada en otras sentencias, señalando con respecto a las expropiaciones forzosas lo siguiente: «A) Hasta el 1 de enero de 1979, el artículo 49 de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954, sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas, determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios, y, en otro sentido, las transmisiones derivadas de la expropiación –transmisiones generadas al extenderse el acta de ocupación–, estuvieron exentas del impuesto aquí examinado; B) Desde el 1 de enero de 1979 hasta el 1 de enero de 1990, las expropiaciones normales continuaban sometidas al régimen de exención comentado, mientras que las expropiaciones urbanísticas daban lugar a la aplicación del impuesto, siempre que el supuesto expropiatorio estuviera regulado en la Ley del Suelo y tuviera, además, que entrar en juego el valor urbanístico; y, C) A partir del 1 de enero de 1990, todas las expropiaciones, sin las distinciones vistas, se regulan por lo indicado en el artículo 108.6 de la Ley 39/1988, que sujeta, sin exención aparente alguna, al impuesto, tanto la transmisión como la parte de justiprecio que en el citado precepto se concreta».

Zanjado el asunto, y antes de proceder a la liquidación de nuestro caso práctico, deben resolverse previamente dos cuestiones, una, la fecha del devengo de la transmisión y, por tanto, el día final del período de generación del incremento de valor, y la otra, el valor del terreno en el momento del devengo que debe considerarse a efectos de la base imponible del IIVTNU.

Por lo que se refiere al momento del devengo de la transmisión de la finca urbana expropiada a don Martín, debe indicarse que será la fecha en que se pone a disposición del Ayuntamiento la finca urbana expropiada, siguiendo la doctrina tradicional del título y el modo cuya vigencia ha venido reconociendo el TS en numerosas sentencias, por ejemplo, entre otras, la de 15 de enero de 2002 (NFJ011800) y 30 de noviembre de 2000 (NFJ009939). En este sentido, y con una más exacta aplicación a nuestro caso, el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 21 de julio de 2003 (NFJ016102) manifiesta que el procedimiento expropiatorio se consuma con la ocupación de la finca por el Ayuntamiento tras el pago del justiprecio, momento en el que se considera producido el devengo del IIVTNU. En nuestro caso práctico, el momento en que se produce el devengo del impuesto y, por tanto, el momento que cierra el período de generación del incremento de valor es el 10 de febrero de 2006. Expresamente así se señala en el artículo 19.2 c) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia que señala que el impuesto se devenga «en las expropiaciones forzosas, la fecha del acta de ocupación y pago».

En cuanto al valor del terreno en el momento del devengo, debe recordarse que el artículo 107.2 d) del TRLRHL establece una regla especial para la cuantificación de la base imponible del IIVTNU en los casos de expropiaciones forzosas, por cuya virtud los porcentajes anuales del artículo 107.4 del TRLRHL se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor a efectos del IBI (valor catastral) fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio. En nuestro caso práctico el valor del justiprecio es de 1.000.000 de euros y el valor catastral es de 500.000 euros, luego prevalecerá este último.

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Transmisión onerosa de terreno urbano.

Sujeto activo (arts. 15 y 59.2 del TRLRHL; art. 1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Ayuntamiento de Valencia.

Sujeto pasivo [art. 106.1 b) del TRLRHL; art. 9.1 b) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia]:

Don Martín.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 19.2 c) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Será el 10 de febrero de 2006, la fecha del acta de ocupación y pago.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; arts. 10 y 13.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

- Valor catastral del terreno en el momento del devengo (art. 13.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Al prevalecer el valor catastral del terreno sobre el justiprecio, 500.000 euros.

- Número de años de generación del incremento de valor (art. 11.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Adquisición del terreno: 4 de abril de 1978; transmisión del terreno: 10 de febrero de 2006; años completos transcurridos: 27; años que se consideran: 20.

- Porcentaje total (art. 11.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Lo señala directamente el precepto indicado, a un período de generación del incremento de 20 años le corresponde un porcentaje total del 58 por 100.

- Base imponible: $500.000 \text{ euros} \times 0,58 = 290.000 \text{ euros}$.

Tipo impositivo (art. 108.1 del TRLRHL; art. 18 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

El 29 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 18 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

$$290.000 \text{ euros} \times 0,29 = 84.280 \text{ euros.}$$

5. ADQUISICIÓN REFLEJADA EN DOCUMENTO PRIVADO DE INMUEBLE URBANO EN BARCELONA. FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS FIRMANTES DEL CONTRATO PRIVADO. VENTA DEL INMUEBLE UN AÑO DESPUÉS DE LA ENTRADA EN VIGOR DE NUEVOS VALORES CATASTRALES

A) Consideraciones previas

Adquisición de inmueble urbano reflejada en documento privado

Un principio clásico de la tributación de las plusvalías es que éstas se realicen, es decir, que exista un acto de traslación de dominio del bien por el que se ponga de manifiesto el incremento de valor. Es ésta la filosofía del artículo 105.1 del TRLRHL en el que se exige la transmisión para que se ponga de manifiesto el incremento de valor. Es también el criterio del TS que ha destacado la vigencia de la doctrina tradicional del título y el modo en algunos pronunciamientos que hemos señalado anteriormente.

Lo más común en el caso de inmuebles es que la adquisición de su propiedad se realice por transmisión a título oneroso, mediante un contrato de compraventa, o a título gratuito, mediante donación o transmisión *mortis causa*. En ambos casos, la elevación a escritura pública del contrato privado equivale a la tradición (entrega) del bien y, por tanto, a la producción del hecho imponible del impuesto, mientras que el contrato privado permite probar el título de la transmisión pero no el modo (la entrega del bien).

En lo que a la compraventa se refiere, que es el objeto del caso práctico, la razón hay que buscarla tanto en el artículo 1.227 del Código Civil, «*la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público*», como en el artículo 1.462 de dicho Código, «*se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario*».

Todo lo anterior nos lleva a la siguiente conclusión: que en una transmisión de terrenos documentada en contrato privado que posteriormente se eleva a escritura pública, el hecho imponible y, por tanto, el devengo del IIVTNU se produce en la fecha de otorgamiento de la escritura pública; fecha esta que, además, cierra el período de generación del incremento de valor para la persona o entidad que transmita el terreno y, a la vez, abre el período de generación de un nuevo incremento para la persona o entidad que adquiera el terreno. Éste ha sido el criterio del TS en numerosas Sentencias, entre otras las de 14 de diciembre de 1996 (NFJ004770) y 30 de noviembre de 2000 (NFJ009939).

No obstante, lo cierto es que la transmisión de la propiedad de un inmueble también puede producirse al margen de la escritura pública en un contrato privado, pero deberá probarse que se ha producido la entrega del bien, vinculándose así el hecho imponible del IIVTNU a la efectiva entrega del bien y no a la fecha del contrato de compraventa. En este sentido el TSJ de Madrid, en Sentencia de 11 de marzo de 2002 (NFJ013215), consideró probada la transmisión en la fecha del contrato privado de compraventa con la entrega de llaves y no en la fecha de la escritura posterior. Asimismo, distintas instancias jurisdiccionales han venido admitiendo distintos tipos de pruebas que permiten acreditar la titularidad del adquirente desde la fecha de la firma del documento privado: recibos bancarios del IBI, declaraciones del IRPF, liquidación del ITP y AJD, pagos de tasas y licencias del Ayuntamiento exactor, etc. En este sentido, resulta sumamente interesante la STS de 15 de enero de 2002 (NFJ0011800).

Por su parte, el artículo 10è.2 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona recoge para los actos y contratos entre vivos como medio de prueba de la efectividad de la entrega del bien, además de la escritura pública y los citados en el artículo 1.227 del Código Civil, la tributación por el IBI, tomándose en este caso como fecha de transmisión o adquisición la fecha desde la que el adquirente venga tributando por el mencionado impuesto.

En nuestro caso práctico, nada se indica en relación con la efectiva entrega del inmueble a don Martín en la fecha del contrato privado de compraventa, como tampoco se recoge prueba alguna que permita acreditar dicha entrega, ni siquiera la tributación por el IBI que se recoge en la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona. En estas circunstancias, resulta evidente que no puede considerarse entregado y puesto a disposición del adquirente el inmueble y, en consecuencia y en principio, debe entenderse que no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU en la fecha del documento privado, 7 de septiembre de 1987.

Fallecimiento de uno de los firmantes del contrato privado

El texto completo del artículo 1.227 del Código Civil dispone que *«la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio»*.

Este precepto del Código Civil puesto en relación con el hecho imponible y devengo del IIVTNU ha sido examinado por el TS, entre otras, en dos Sentencias, de fechas 14 de octubre de 1996 (NFJ004770) y 30 de noviembre de 2000 (NFJ009939), en las que se plantean circunstancias idénticas a las recogidas en nuestro caso práctico, es decir, contrato privado en el que no se acredita la entrega del terreno, fallecimiento de uno de los firmantes del documento privado y posterior escritura pública. La doctrina del TS en ambos casos podemos expresarla de la siguiente forma: cuando en el documento privado no se ha expresado, clara o implícitamente, que se haya dado traslado de la posesión de la parcela al comprador, y no existe, tampoco, ninguna otra prueba que acredite la *traditio* (entrega) de la misma al adquirente, debe concluirse que, aun cuando la fecha del «título» privado deba y pueda contarse respecto de terceros desde la fecha de fallecimiento de uno de los firmantes del documento privado, sin embargo, el «modo» o traslación del terreno y, con él, el devengo y el hecho imponible del impuesto, no pueden entenderse producidos hasta que, por medio de la posterior escritura pública se ha materializado la entrega simbólica o instrumental de la parcela.

Por tanto, en nuestro caso práctico, la fecha en la que debe entenderse producido el hecho imponible y el devengo del IIVTNU será la de otorgamiento de la escritura pública del inmueble urbano, es decir, el 25 de noviembre de 2000, fecha en que se abre el período de generación de la plusvalía para don Martín.

Venta del inmueble un año después de la entrada en vigor de nuevos valores catastrales

El artículo 107.3 del TRLRHL prevé la aplicación de una reducción del valor catastral del terreno en los casos en que se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, por cuya virtud se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales la reducción que en cada caso establezcan los respectivos Ayuntamientos.

La reducción, que se aplicará durante los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales, tendrá como límite mínimo un 40 por 100 y como límite máximo un 60 por 100. Los Ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada uno de los cinco años de duración de la reducción. Se aplicará el 60 por 100 en los Ayuntamientos que no fijen reducción alguna.

La reducción no será de aplicación a los nuevos valores catastrales cuya cuantía sea inferior a la que tenían antes de la modificación del procedimiento de valoración. Asimismo, el valor catastral reducido no podrá ser, en ningún caso, inferior al valor catastral antes del procedimiento de valoración colectiva.

La ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona vigente en 2006 contempla en su artículo 6è.2 una reducción única del 40 por 100 para cada uno de los años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

Por otra parte, el artículo 32 del TRLCI (RDLeg. 1/2004) regula la posibilidad de actualizar los valores catastrales a través de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, sin establecer limitación alguna para los valores que hayan sido revisados mediante una ponencia total que afecte a todo el Municipio. Esta previsión legal será de aplicación a valores revisados como consecuencia de ponencias totales realizadas a partir del año 2003.

En nuestro caso práctico la ponencia total fue realizada en el año 2001 y, por imperativo de la Ley 53/1997, no se aplican coeficientes de actualización en los Municipios con ponencias totales y valores revisados desde 1997 a 2003. Por esta razón el valor catastral asignado al terreno en el año 2002 es idéntico al valor catastral del terreno en el año 2006.

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2n.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

Transmisión onerosa de terreno urbano.

Sujeto activo (arts. 15 y 59.2 del TRLRHL; art. 1r de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

Ayuntamiento de Barcelona.

Sujeto pasivo [art. 106.1 b) del TRLRHL; art. 5è.1 b) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona]:

Don Martín.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 10è.2 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona]:

El 25 de noviembre de 2000.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; art. 6.è de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

- Valor del terreno en el momento del devengo (art. 6è.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

El valor catastral será: 450.000 euros.

Al proceder la aplicación de la reducción del 40 por 100 al valor catastral ($0,4 \times 450.000$), el valor reducido será igual a 270.000 euros. Como el valor catastral antes de la revisión de valores era de 150.000 euros, prevalecerá el valor reducido, es decir, 270.000 euros.

- Número de años de generación del incremento de valor (art. 6è.4 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

Adquisición del terreno: 25 de noviembre de 2000; transmisión del terreno: 6 de junio de 2006; años completos transcurridos: 5.

- Porcentaje anual (art. 6è.3 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

Para períodos de hasta 5 años, el 3,7 por 100.

- Porcentaje total (art. 6è.3 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

5 años \times 3,7 = 18,5 por 100.

- Base imponible: 270.000 euros \times 0,185 = 49.950 euros.

Tipo impositivo (art. 108.1 del TRLRHL; art. 8è de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

El 30 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 7è de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

$$49.950 \text{ euros} \times 0,30 = 14.985 \text{ euros.}$$

6. TRANSMISIÓN ONEROSA DE UNA PARCELA SITA EN EL TÉRMINO MUNICIPAL DE MADRID QUE FUE ADQUIRIDA POR ADJUDICACIÓN DE JUNTA DE COMPENSACIÓN PREVIA APORTACIÓN A ÉSTA DE DOS PARCELAS

A) Consideraciones previas

Los apartados 2 y 3 del artículo 104 del TRLRHL contemplan los siguientes supuestos de no sujeción en el impuesto:

- Los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del IBI (art. 104.2, primer inciso).
- Las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y las transmisiones que se hagan los cónyuges en pago de sus haberes comunes (art. 104.3, primer párrafo).
- Las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico-matrimonial.

Además de los supuestos de no sujeción recogidos en el TRLRHL, existen otros incluidos en normas ajenas a dicha ley. Así, y en lo que aquí interesa, el artículo 159.4 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana dispone: *«Las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, en el caso de que así lo dispusieran los estatutos, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del ITP y AJD, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU. Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso».*

Dicho precepto ha sido incorporado por el Ayuntamiento de Madrid a la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid del IIVTNU, recogiendo en su artículo 4.1 c) que no están sujetas a este impuesto y, por tanto, no devengarán el mismo, las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana que se realicen con ocasión de *«la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios de la unidad de ejecución, en el caso de que así lo dispusieran los estatu-*

tos, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos, conforme al artículo 159 del Texto Refundido de 26 de junio de 1992 sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana».

En consecuencia, tanto la aportación de las dos parcelas de don Martín a la Junta de Compensación, 10 de octubre de 2002, como la adjudicación de la parcela por compensación de la entrega anterior, 2 de enero de 2004, constituyen actos no sujetos al IIVTNU.

Esta circunstancia sitúa el inicio del período de generación de la plusvalía en dos momentos distintos, a saber: el 10 de enero de 1996, por la parcela adquirida de 2.200 m², y el 26 de mayo de 1997, por la parcela de 1.900 m².

Por otra parte, como la parcela adjudicada por la Junta de Compensación a don Martín es proporcional a las dos parcelas anteriores entregadas a dicha Junta, podemos calcular la proporción existente entre la superficie de cada parcela aportada y la superficie total aportada, pues dicha proporción será la que tendrá en la parcela adjudicada de 3.000 m² de superficie. De esta forma obtendremos el cociente que corresponde a cada uno de los dos períodos de generación de la plusvalía.

Finalmente, pueden consultarse las SSTS de 6 de junio de 1997 (NFJ005337) y 16 de octubre de 2000 (NFJ010146), así como la STSJ de Andalucía de 29 de mayo de 2000 (NFJ010895) en las que se examinan distintas cuestiones planteadas como consecuencia de la constitución de Juntas de Compensación y su incidencia en el IIVTNU. Especialmente interesante en esta materia resulta la Resolución de 4 de abril de 2006 del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid.

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Transmisión onerosa de terreno urbano.

Sujeto activo (arts. 15 y 59.2 del TRLRHL; art. primero de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Ayuntamiento de Madrid.

(Al igual que la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia, la de Madrid contiene las referencias normativas a la derogada Ley 39/1988 en lugar de al texto legal vigente, TRLRHL).

Sujeto pasivo [art. 106.1 b) del TRLRHL; art. 8.1 b) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

Don Martín.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 18.1 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

El 6 de febrero de 2006.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; art. 9 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

- Valor del terreno en el momento del devengo (art. 12.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

600.000 euros.

(El art. 12.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid expresamente recoge la exclusión del valor de las construcciones para la cuantificación de la base imponible).

- Proporción aplicable:

La superficie total aportada es de $2.200 + 1.900 = 4.100 \text{ m}^2$.

A la primera parcela le corresponde la siguiente proporción: $2.200/4.100 = 0,5366$

A la segunda parcela le corresponde: $1.900/4.100 = 0,4634$.

- Número de años de generación del incremento de valor (art. 10.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

El primer período de generación: adquisición del terreno, 10 de enero de 1996; transmisión del terreno, 6 de febrero de 2006; años completos transcurridos: 10.

El segundo período de generación: adquisición del terreno, 26 de mayo de 1997; transmisión del terreno, 6 de febrero de 2006; años completos transcurridos: 8.

- Porcentaje total (art. 10.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Para el primer período: para un período de generación del incremento de 10 años: 35 por 100.

Para el segundo período: para un período de generación del incremento de 8 años: 28 por 100.

- Base imponible para el primer período:

$600.000 \text{ euros} \times 0,5366 \times 0,35 = 112.686 \text{ euros}$.

- Base imponible para el segundo período:

$600.000 \text{ euros} \times 0,4634 \times 0,28 = 77.851,20 \text{ euros}$.

Por tanto, la base imponible total será:

$$112.686 + 77.851,20 \text{ euros} = 190.537,20 \text{ euros.}$$

Tipo impositivo (art. 17.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

El 29 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 17.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

$$190.537,20 \text{ euros} \times 0,29 = 55.255,79 \text{ euros.}$$

7. ADQUISICIÓN PARA LA SOCIEDAD DE GANANCIALES DE INMUEBLE EN MADRID, POSTERIOR ADJUDICACIÓN POR DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD MATRIMONIAL A DON MARTÍN Y VENTA DEL INMUEBLE EN 2006

A) Consideraciones previas

Inicio del período de generación de la plusvalía

No resulta infrecuente que en el tráfico inmobiliario determinadas fincas hayan estado en poder de sus propietarios un largo período de tiempo. Tampoco es extraño que durante dichos períodos la norma jurídica que grava las plusvalías, no sólo haya sido distinta, sino que un mismo acto o contrato haya resultado por la norma de aplicación en cada momento unas veces no sujeto, más tarde exento, y en la situación vigente resulte de nuevo no sujeto al impuesto.

La cuestión no es baladí. En efecto, mientras que un acto exento supone la sujeción al impuesto y, consecuentemente, el cierre del período de generación de la plusvalía iniciado con la adquisición del bien, un acto no sujeto, al resultar ajeno al impuesto, no interrumpe el período de generación de la plusvalía iniciado con la adquisición del bien y, con el límite de los 20 años, su plusvalía cuando se transmita el bien será mayor.

Pues bien, la situación descrita anteriormente es exactamente lo que ha ocurrido en Madrid, aunque en términos generales la situación es generalizable a cualquier punto de la geografía nacional, en relación con la disolución del régimen matrimonial de gananciales. Así, dicha disolución y sus correspondientes adjudicaciones entre cónyuges resultan no sujetas en la Ley de Régimen Local de 1955, vigente en Madrid hasta el 1 de enero de 1990, fecha en la que entra en vigor la Ley 39/1988; a partir de 1 de enero de 1990, el artículo 106.1 a) de la Ley 39/1988 las considera exentas; finalmente, desde 1 de enero de 2003, tras la modificación de la Ley 39/1988 por la Ley 51/2002, vuelven a estar consideradas no sujetas, y así continúan consideradas en el artículo 104.3 del TRLRHL actualmente vigente. Y todo ello sin ningún precepto de carácter transitorio que concretamente determine cómo debe procederse para la determinación del momento que abre el período de generación de la plusvalía.

Esta realidad nos conduce a la duda de qué norma aplicar para determinar el momento en el que se considera iniciado el período de generación de la plusvalía. Una solución puede pasar por considerar que la norma aplicable a todas las situaciones es la vigente en el momento del devengo y determinar –con el límite de los 20 años previsto en el art. 107.1 del TRLRHL– que todas las adjudicaciones de terrenos producidas como consecuencia de disoluciones de la sociedad de gananciales están no sujetas y, consecuentemente, no han interrumpido el período de generación del incremento de valor.

No obstante, no ha sido dicha solución la acogida por la jurisprudencia en numerosos pronunciamientos, que ha optado por solucionar la cuestión aplicando la norma jurídica aplicable en cada momento en el que se produjeron las adjudicaciones, al margen de la norma vigente en la fecha del devengo. En este sentido, valga por todas, la STS de 27 de febrero de 2002 (NFJ011892).

Admitiendo esta solución jurisprudencial a la resolución de nuestro caso práctico, como no puede ser de otra forma, resulta que la adjudicación del inmueble por la sociedad de gananciales a don Martín, el 26 de noviembre de 2002, cierra el período de generación de la plusvalía iniciado por la compra del inmueble para dicha sociedad, pues la expresada adjudicación era un acto sujeto y exento en el IIVTNU por el entonces vigente artículo 106.2 a) de la Ley 39/1988.

Si don Martín hubiera vendido en 2003, antes de cumplirse un año de la adjudicación, el incremento no habría tributado por el IIVTNU (art. 107.4, Regla 3.^a del TRLRHL). Idéntico efecto se hubiera producido si el inmueble hubiera sido adjudicado por partes iguales a los cónyuges por la sociedad de gananciales y hubieran vendido el inmueble antes de un año.

No debe extrañar, por tanto, que la sociedad matrimonial de gananciales, al margen de las relaciones sentimentales entre los cónyuges, atravesara crisis más frecuentes durante los años 1990 a 2002, y ello no sólo por el tratamiento fiscal en el IIVTNU, sino también porque tales prácticas no deben calificarse de fraude de ley, sino de simple economía de opción.

En efecto, cabe recordar que, en palabras del TS en Sentencia dictada el 30 de marzo de 1999 (NFJ008134), lo descrito anteriormente no puede ser calificado, en modo alguno, como fraude de ley, *«sino simple economía de opción, pues de una parte el Código Civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, cuando les convenga, y de otra parte, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales [art. 106.2 a)] declara exentas del IIVTNU las adjudicaciones de los bienes gananciales, de modo que don..., no hizo sino aprovecharse de una exención ejecutable ope legis, aunque por el discutible uso de los conceptos tributarios –exención, en lugar de no sujeción–, se haya producido la exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquirió los terrenos, hasta el momento de su enajenación a un tercero, por don..., de los terrenos que se le habían adjudicado»*.

Volviendo a nuestro caso práctico, y aunque don Martín no aprovechó su economía de opción de forma inmediata, no cabe duda de que tampoco resultó muy perjudicado, pues, como consecuencia de la exención por el IIVTNU de la adjudicación del inmueble por la sociedad de

gananciales, su período de generación de la plusvalía será notoriamente inferior y, consecuentemente, la cantidad a pagar será sensiblemente inferior a la que hubiera tenido que hacer frente si la expresada adjudicación hubiera estado no sujeta en lugar de exenta.

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Transmisión onerosa de terreno urbano.

Sujeto activo (arts. 15 y 59.2 del TRLRHL; art. primero de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Ayuntamiento de Madrid.

Sujeto pasivo [art. 106.1 b) del TRLRHL; art. 8.1 b) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

Don Martín.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 18.1 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

El 7 de abril de 2006.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; art. 9 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

- Valor del terreno en el momento del devengo (art. 12.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Será 215.000 euros.

- Número de años de generación del incremento de valor (art. 10.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Adquisición del terreno: el 26 de noviembre de 2002; transmisión del terreno: el 6 de febrero de 2006; años completos transcurridos: 3.

- Porcentaje total (art. 10.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Para un período de generación del incremento de tres años: 11,1 por 100.

- Base imponible:

125.000 euros \times 0,111 = 23.865 euros.

Tipo impositivo (art. 108.1 del TRLRHL; art. 17 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Para el incremento generado en 3 años, el 30 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 17.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

$23.865 \times 0,30 = 7.159,50$ euros.

8. APORTACIÓN DE LOCAL UBICADO EN VALENCIA A «ABARCA, S.L.»

A) Consideraciones previas

No existe ninguna duda en la actualidad de que la aportación de inmuebles a una sociedad mercantil constituye una transmisión onerosa sujeta al IIVTNU. En este sentido, se han pronunciado algunos TSJ, por ejemplo y valga por todas, la STSJ de Extremadura con fecha 28 de octubre de 2004 (NFJ019424).

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Transmisión onerosa de terreno urbano.

Sujeto activo (arts. 59.2 y 15 del TRLRHL; art. 1, de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Ayuntamiento de Valencia.

Sujeto pasivo [art. 106.1 b) del TRLRHL; art. 9.1 b) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia]:

Don Martín.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 19.1 b) y 2 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia]:

El 14 de marzo de 2006.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; art. 13 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

- Valor del terreno en el momento del devengo (arts. 10 y 13.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Será 500.000 euros.

- Número de años de generación del incremento de valor (art. 11.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Adquisición del terreno: el 14 de enero de 1991; transmisión del terreno: el 14 de marzo de 2006; años completos transcurridos: 15.

- Porcentaje total (art. 11.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

Para un período de generación del incremento de 15 años le corresponde un porcentaje total de 43,50 por 100.

- Base imponible:

$500.000 \text{ euros} \times 0,435 = 217.500 \text{ euros}$.

Tipo impositivo (art. 108.1 del TRLRHL; art. 18 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

El 29 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 18 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Valencia):

$217.500 \text{ euros} \times 0,29 = 63.075 \text{ euros}$.

9. TRANSMISIÓN DE LA NUDA PROPIEDAD DE LA VIVIENDA HABITUAL EN MADRID RESERVÁNDOSE EL USUFRUCTO VITALICIO A CAMBIO DE UNA RENTA MENSUAL. PACTO CON EL COMPRADOR POR EL QUE TODOS LOS GASTOS E IMPUESTOS SERÁN POR CUENTA DEL ADQUIRENTE

A) Consideraciones previas

Sobre la transmisión de la nuda propiedad con reserva de usufructo

Debe recordarse que el hecho imponible del IIVTNU se produce cuando se constituye un derecho real de goce y no un derecho de garantía. De esta forma, cuando se cede la nuda pro-

piedad mediante transmisión a un tercero con reserva del usufructo del inmueble, el impuesto se devenga por la transmisión de la nuda propiedad, no por la reserva de usufructo del titular del inmueble que ya era titular del mismo en virtud de su pleno dominio sobre el inmueble. De la misma forma, en la constitución de usufructo a favor de tercero con reserva de la nuda propiedad, el impuesto se devenga por la constitución de usufructo, no por el mantenimiento de usufructo en poder del titular del inmueble.

En este sentido se pronunció siempre la extinta DGCHT que, entre otras Resoluciones, dictó la de fecha 21 de diciembre de 1995 (NFC006180) en una consulta en la que se planteaba la misma cuestión que en nuestro caso práctico, señalando al consultante que:

«• *Toda vez que la cedente se ha reservado el usufructo de la vivienda, se deducirá del valor catastral del terreno urbano la parte del mismo correspondiente al usufructo, calculando tal parte mediante la aplicación de las normas que sean de aplicación de las fijadas a efectos del ITP y AJD en función del tipo de usufructo de que se trate. El resultado de la sustracción será la parte del valor catastral del terreno correspondiente a la nuda propiedad transmitida y sobre él se aplicará el porcentaje que corresponda a efectos del cálculo de la base imponible del impuesto, todo ello de acuerdo con lo que dispone el artículo 108 de la Ley 39/1988.*

- *Para el cómputo del período de generación del incremento de valor se tendrá por fecha inicial la de la adquisición originaria por la cedente del terreno que posteriormente transmite, y final la del devengo del impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 110.1 a) de la propia Ley 39/1988, esto es, la de la transmisión entre vivos de la nuda propiedad.*

c) Cuando con posterioridad a la transmisión de la nuda propiedad la cedente de la misma transmita el usufructo que se ha reservado, ya se verifique la transmisión a favor de los cesionarios de la nuda propiedad o de otras personas o entidades, o cuando tal transmisión del referido usufructo se opere mortis causa, se producirá un nuevo hecho imponible del impuesto. En este caso, y por lo que se refiere a la liquidación de la cuota tributaria, se actuará de la siguiente forma:

- *Se aplicará al valor catastral del terreno al tiempo de la transmisión del usufructo el porcentaje en que tal usufructo se hubiese estimado al tiempo de su constitución y el valor resultante servirá de punto de partida para el cálculo de la base imponible.*
- *Se tomará como período generacional de la plusvalía experimentada el transcurrido entre la fecha en la que la cedente de la nuda propiedad adquirió el terreno y la fecha en que se opere la transmisión del usufructo, computando en la forma que determine el artículo 108 de la Ley 39/1988.»*

En la misma línea que la DGCHT, y con respecto a la transmisión de la nuda propiedad con reserva de usufructo, se posicionó el TS, que, en Sentencia de 2 de octubre de 2001 (NFJ011342), afirma que «el derecho de usufructo –que en el caso que se analiza conserva o retiene la persona donante– no se desplaza, es decir, no es objeto de transmisión o enajenación,

con cambio de titular, por lo que no se pone, ni se puede poner, de manifiesto, en relación con el mismo, ningún incremento de valor».

Sobre el cálculo del valor de la transmisión de la nuda propiedad con reserva de usufructo

Pocas dudas pueden quedar con respecto a cómo practicaremos la liquidación que resulta del caso práctico después del detallado proceder contenido en la consulta de la DGCHT antes reproducida. Así, al valor catastral del terreno en el momento del devengo, 300.000 euros, representativo del valor del pleno dominio sobre el terreno, se le resta el valor del usufructo vitalicio, calculado según las normas del ITP y AJD [art. 107.2 b) del TRLRHL], y obtendremos el valor de la nuda propiedad de la vivienda.

Todo ello nos conduce a las normas de valoración de los derechos reales de goce en el ITP y AJD que aparecen recogidas en el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto (RDLeg. 1/1993) y en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto (RD 828/1995). Así, de conformidad con dichos preceptos, los derechos reales de goce se valoran de la siguiente forma:

1. Usufructo vitalicio. Es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario tenga menos de 20 años de edad. Dicho porcentaje disminuye en la misma cuantía que aumenta la edad del usufructuario, 1 por 100 menos por cada año más, con un límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

La regla práctica consiste en aplicar la siguiente fórmula:

$$\text{Valor del usufructo} = 89 - \text{Edad del usufructuario} *$$

* Teniendo en cuenta que si la edad del usufructuario es inferior a 19 años, el valor del usufructo, en todo caso, será el 70 por 100; y, si la edad del usufructuario es superior a 79 años, también, en todo caso, el valor del usufructo será del 10 por 100.

2. Usufructo temporal. Proporcional al valor de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

Añade el reglamento que no se computarán las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2 por 100 del valor de los bienes.

3. Usufructo constituido a favor de persona jurídica por más de 30 años o por tiempo indeterminado. Se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

4. Derecho de nuda propiedad. Se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

5. Derechos de uso y habitación. Será el que resulte de aplicar el 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

6. Otros derechos reales de goce limitativos del dominio. Se imputarán por el capital, precio o valor que las partes hubiesen pactado al constituirlos, si fuere igual o mayor que el que resulte de la capitalización al interés básico del Banco de España de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.

El artículo 13 e) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid recoge el caso concreto de la nuda propiedad señalando que *«se computará por diferencia entre el 100 por 100 correspondiente al pleno dominio y el porcentaje que corresponda al usufructo»*.

Sobre los pactos entre particulares en los que se acuerda la inversión del sujeto pasivo

Este tipo de pactos carecen de eficacia alguna en el ámbito de la relación jurídico-tributaria y, por tanto, no tienen trascendencia a efectos del impuesto, aunque produzcan efectos en el ámbito jurídico-privado. Así se entendió por la DGCHT, que, en Resolución de 19 de abril de 2001 (NFC000588) afirmaba que *«es evidente que al amparo del principio de libertad de pactos consagrado en Derecho privado por el artículo 1.255 del Código Civil cuando dice que "los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público", las partes del contrato pueden convenir el que las consecuencias económicas de las obligaciones tributarias resultantes de los tributos que se devenguen como consecuencia o por causa del mismo sean del cargo del contratante que, conforme a la ley, no venga obligado a soportarlas; pero, en tal caso, conviene recordar que, conforme al artículo 36 de la LGT, "la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por pactos o convenios entre los particulares. Tales pactos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas", de donde resulta que, en caso de haberse celebrado dicha convención, ésta no podrá servir de causa al sujeto pasivo del tributo para oponerse a que la Administración tributaria correspondiente le exija el abono de la deuda tributaria, si bien podrá, en régimen de Derecho privado, requerir a la otra parte para que le reembolse la cantidad satisfecha, siendo de la competencia de la jurisdicción civil ordinaria y no de la contencioso-administrativa la resolución de las contiendas judiciales que sobre este extremo pudieran suscitarse»*.

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Transmisión onerosa del derecho de nuda propiedad.

Sujeto activo (arts. 15 y 59.2 del TRLRHL; art. primero de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Ayuntamiento de Madrid.

Sujeto pasivo [art. 106.1 b) del TRLRHL; art. 8.1 b) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

Don Martín, de 59 años de edad.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 18.1 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

El 22 de febrero de 2006.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; art. 9 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

- Valor del terreno en el momento del devengo (art. 12.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Será 300.000 euros.

- Valor del derecho de nuda propiedad [art. 13 e) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

Valor del terreno – Valor del usufructo vitalicio.

Valor del usufructo vitalicio: $89 - 59 = 40\%$; $0,4 \times 300.000 = 120.000$ euros.

Nuda propiedad: $300.000 - 120.000 = 180.000$ euros.

- Número de años de generación del incremento de valor (art. 10.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Adquisición del terreno: el 22 de septiembre de 1998; transmisión del terreno: el 22 de febrero de 2006; años completos transcurridos: 7.

- Porcentaje total (art. 10.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Porcentaje total aplicable a un período de generación del incremento de valor de 7 años: el 24,5 por 100.

- Base imponible:

$180.000 \times 0,245 = 44.100$ euros.

Tipo impositivo (art. 108.1 del TRLRHL; art. 17.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Para incrementos generados en 7 años: el 29 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 17.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

$44.100 \times 0,29 = 12.789$ euros.

10. TRANSMISIÓN GRATUITA MEDIANTE DONACIÓN DE VIVIENDA URBANA EN BARCELONA

A) Consideraciones previas

Ninguna dificultad debe plantear la liquidación de este apartado una vez examinados los anteriores. Su única novedad estriba en el hecho de que en este caso el sujeto pasivo del impuesto no es el transmitente del terreno, sino el adquirente, al tratarse de una transmisión gratuita [art. 106.1 a) del TRLRHL]. Esta configuración del sujeto pasivo en las transmisiones lucrativas entre vivos ha recibido algunas críticas al entenderse que hubiera sido más adecuado atribuir al transmitente la condición de sujeto pasivo por contar con una mayor capacidad económica puesta de manifiesto con su acto de liberalidad y ser, en definitiva, el titular de la plusvalía puesta de manifiesto en la donación.

Así parece que lo interpreta don Martín, que se hace cargo del pago del impuesto, aunque dicha circunstancia quede al margen de la relación jurídico-tributaria, como ya se ha indicado anteriormente.

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2n.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

Transmisión gratuita de terreno urbano por donación.

Sujeto activo (arts. 15 y 59.2 del TRLRHL; art. 1r de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

Ayuntamiento de Barcelona.

Sujeto pasivo [art. 106.1 a) del TRLRHL; art. 5è.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona]:

Jorge Abarca.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 10è.1 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona]:

El 12 de abril de 2006.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; art. 6è de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

- Valor del terreno en el momento del devengo (art. 6è.5 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

Será 500.000 euros.

- Número de años de generación del incremento de valor (art. 6è.4 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

- El primer período de generación: adquisición del terreno: 13 de agosto de 1989; transmisión del terreno: 12 de abril de 2006; años completos transcurridos: 15.
- El segundo período de generación: adquisición del terreno: 14 de octubre de 2003; transmisión del terreno: 12 de abril de 2006; años completos transcurridos: 2.

- Porcentaje anual (art. 6è.3 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

- Primer período de generación del incremento: 3,1 por 100 para períodos de hasta 15 años.
- Segundo período de generación del incremento: 3,7 por 100 para períodos de hasta 5 años.

- Porcentaje total (art. 6è.3 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

- Primer período: 15 años \times 3,1 = 46,5 por 100.
- Segundo período: 2 años \times 3,7 = 7,4 por 100.

- Base imponible:

- Primer período: $500.000 \times 0,5 \times 0,465 = 116.250$ euros.
- Segundo período: $500.000 \text{ euros} \times 0,5 \times 0,074 = 18.500$ euros.

Base imponible: $116.500 + 18.500 = 134.750$ euros.

Tipo impositivo (art. 108.1 del TRLRHL; art. 8è de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

El 30 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 7è de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Barcelona):

$$134.750 \text{ euros} \times 0,30 = 40.425 \text{ euros.}$$

11. TRANSMISIÓN DE VIVIENDA URBANA EN MADRID SOBRE LA QUE SE CONSTITUYÓ UN USUFRUCTO VITALICIO EXTINGUIDO ANTES DE LA TRANSMISIÓN

A) Consideraciones previas

Sobre la extinción de usufructo y la consolidación del pleno dominio por fallecimiento del usufructuario

Tradicionalmente, en la tributación de plusvalías, se ha venido considerando que la extinción del usufructo, tanto el temporal como el vitalicio, formaban parte del hecho imponible de la figura tributaria aplicable en el momento de la extinción.

Esta postura tradicional a favor de la tributación de la extinción del usufructo, apoyada en el hecho de que el nudo propietario obtenía un incremento de valor como consecuencia de la consolidación del pleno dominio sobre el inmueble, fue sostenida por no pocos Ayuntamientos en relación con el vigente IIVTNU.

No fue ésta, sin embargo, la postura de la extinta DGCHT, que en distintas resoluciones se manifestó contraria al sometimiento al IIVTNU de las extinciones de usufructo por no constituir tal acto un supuesto de hecho contemplado en el hecho imponible del impuesto.

En esta misma línea, el TS, en Sentencia de 16 de enero de 1999 (NFJ007269), tras recordar el hecho imponible del IIVTNU, regulado entonces en el artículo 105.1 de la Ley 39/1988 (hoy, 104.1 del TRLRHL), manifiesta que «*la extinción del usufructo no está comprendida*» en ninguno de los supuestos de dicho precepto, pues «*ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real*», añadiendo a continuación que «*el hecho de que, por fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que pueda constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.1 del CC), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto*».

De la proyección de lo expuesto a nuestro caso práctico extraemos una primera consecuencia: la consolidación del pleno dominio de don Martín sobre la vivienda urbana de Madrid, por extinción del usufructo vitalicio, no es un acto sujeto al IIVTNU, es decir, resulta intrascendente a efectos del impuesto.

Ahora bien, resuelto lo anterior, cabe preguntarse qué fecha o fechas debemos considerar a efectos de determinar el momento o momentos en los que se produce el inicio del período de generación del incremento de valor de la vivienda.

Día o días de inicio del período de generación del incremento de valor

En este punto podemos plantearnos dos opciones:

- La primera, considerar que han existido dos momentos de inicio del incremento de valor, el primero en la fecha de adquisición de la vivienda, antes de la constitución del usufructo vitalicio, y el segundo en la fecha de constitución del usufructo.
- La segunda, considerar que ha existido un solo momento de inicio del incremento de valor, cuando se adquirió la vivienda en pleno dominio por don Martín, antes de la constitución del usufructo vitalicio a favor de su tía.

Con buen criterio, el TS se inclina por la segunda posibilidad, en Sentencia de 22 de julio de 2000, al entender que el inicio del período de generación de la plusvalía se produce en el momento de la adquisición del pleno dominio, antes de la constitución del usufructo.

B) Liquidación

Hecho imponible (art. 104.1 del TRLRHL; art. 2.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Transmisión onerosa de terreno urbano.

Sujeto activo (arts. 15 y 59.2 del TRLRHL; art. primero de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Ayuntamiento de Madrid.

Sujeto pasivo [art. 106.1 b) del TRLRHL; art. 8.1 b) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

Don Martín.

Devengo [art. 109.1 a) del TRLRHL; art. 18.1 a) de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid]:

El 18 de abril de 2006.

Base imponible (art. 107 del TRLRHL; art. 9 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

- Valor del terreno en el momento del devengo (art. 12.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):
Será 300.000 euros.
- Número de años de generación del incremento de valor (art. 10.2 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):
Adquisición del terreno: el 22 de octubre de 1991; transmisión del terreno: el 18 de abril de 2006; años completos transcurridos: 14.
- Porcentaje total (art. 10.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):
Para un período de generación del incremento de 14 años: 44,8 por 100.
- Base imponible:
 $300.000 \text{ euros} \times 0,448 = 134.400 \text{ euros}$.

Tipo impositivo (art. 108.1 del TRLRHL; art. 17 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

Para el incremento generado en 14 años: el 29 por 100.

Cuota y deuda tributaria (art. 108.2 y 3 del TRLRHL; art. 17.1 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Madrid):

$134.400 \times 0,29 = 38.976 \text{ euros}$.