

El cálculo de la Base Imponible en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU) viene regulado en los artículos 104 a 110 del 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 (TRLHL)

Es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

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.

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

- a. Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- b. Período de hasta 10 años: 3,5.
- c. Período de hasta 15 años: 3,2.
- d. Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1. El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.
2. El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.
3. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

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

El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 %.

La base imponible y la cuota, en base al articulado anterior se calcularía como:

Base imponible = Valor del terreno x porcentaje

Porcentaje = número años transcurridos completos en que se ha generado la plusvalía (fecha devengo – fecha transmitente adquiere el inmueble) x el porcentaje que indica la ordenanza fiscal.

La polémica surgió en 2010, cuando un arquitecto y matemático de 72 años, Antonio Escribano, se negó a hacer efectiva la liquidación del Ayuntamiento de Cuenca debido a la existencia, según él, de un error en el cálculo de la base imponible del impuesto. Para Escribano, el error radicaba en la fórmula existente que no gravaba el incremento del valor que había habido en los últimos 20 años sino en los próximos 20 años a razón de un % determinado anual, lo que derivaba en una liquidación muy superior a la por él considerada correcta

Su propuesta alternativa fue la siguiente:

Base imponible = Valor del suelo en el ejercicio del devengo x número años x coeficiente de incremento / 1 + (número años x coeficiente de incremento)

Ciertamente, y mediante un sencillo ejemplo, podemos observar que el resultado es distinto dependiendo de la fórmula a aplicar:

Datos:

Fecha de la venta: 31 de diciembre de 2010

Fecha compra: 31 de diciembre de 2003

Valor del suelo: 30.000

Tipo de gravamen: 30%

Según el TRLHL:

Base imponible = Valor catastral x porcentaje = 30.000 x 7 x 3,5% = 7.350

Cuota íntegra = Base imponible x tipo de gravamen = 7.350 x 30% = 2.205

Según la propuesta alternativa:

Base imponible = Valor del suelo en el ejercicio del devengo x número años x coeficiente de incremento / 1 + (número años x coeficiente de incremento) = (30.000 x 7 x 3,5%) / (1 + (7 x 3,5%)) = 7.350/1,245 = 5.903,61

Cuota íntegra = Base imponible x tipo de gravamen = 5.903,61 x 30% = 1.771,08

Antonio Escribano recurrió al Tribunal Económico Administrativo, que desestimó su recurso. Siguió entonces por la vía judicial y demandó a la Corporación al Juzgado Contencioso Administrativo de Cuenca que entendió que *“ofrece argumentos lógicos y coherentes para*

entender que la fórmula aplicada por sí mismo y que ha determinado el resultado de la autoliquidación practicada por el recurrente tal como el mismo refiere en su escrito de demanda, esto es, plusvalía = valor final x número de años x coeficiente de incremento / 1 + (número de años x coeficiente de incremento) se ofrece como correcta” (Sentencia 366/10, de 21 de septiembre de 2010 del Juzgado Contencioso nº1 de Cuenca)

El Ayuntamiento recurre ante el Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha (sala de lo contencioso administrativo, sección 1ª) que desestima el recurso indicando que *“en base a los informes matemáticos que acompaña ofrece argumentos lógicos y coherentes para entender que la fórmula aplicada por él mismo [...] se ofrece como correcta, a los efectos de gravar de manera correcta la plusvalía generada durante el periodo de tenencia del bien”* (sentencia número 85/2012, de 17 de abril)

Ante todo ello el Ayuntamiento de Cuenca solicitó pronunciamiento de la Dirección General de Tributos sobre la forma correcta del cálculo de la base imponible del IVTNU, que ha emitido su correspondiente informe que determina:

Según el artículo 107 del TRLHL la base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A partir de aquí cabe considerar dos elementos:

- **el valor del terreno en el momento del devengo** → es el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el valor catastral en la fecha de la transmisión de la propiedad. Por ello es indiferente el tiempo transcurrido entre la adquisición y la transmisión del bien
- **el porcentaje que corresponde a aplicar sobre el mismo** → para el recurrente “aplicar” no es sinónimo de “multiplicar”. Ante esto la DGT responde que:
 - El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece que las normas tributarias se aplicaran de acuerdo con el artículo 3.1 del Código Civil.
 - El artículo 3.1. del Código Civil indica que “las normas se interpretaran según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.
 - El artículo 55 de la LGT determina que el tipo de gravamen es “la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener la cuota íntegra”.
 - Para el artículo 56 de la LGT la cuota íntegra se puede determinar aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.
 - En este sentido se determina la cuota íntegra en el IBI, las bonificaciones en el IAE, la cuota del ICIO....

- Por tanto, aplicar el porcentaje sobre una cantidad es multiplicar la cantidad por una cifra y dividirlo por 100 y por ello debe tomarse también en este sentido (tal i como se toma en los demás) para el cálculo de la base imponible del IVTNU

En definitiva, para la DGT y atendiendo a la normativa legal vigente, el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el valor del incremento de terrenos de naturaleza urbana es correcto:

Valor del terreno en el momento del devengo (valor catastral en el momento de la transmisión) x número años transcurridos completos en que se ha generado la plusvalía (fecha devengo – fecha transmitente adquiere el inmueble) x el porcentaje que indica la ordenanza fiscal.

