

# EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA: MODIFICACIONES RECIENTES

Adriana Fabiola Martín Cáceres  
Universidad de La Laguna

## RESUMEN

La reforma introducida en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana mediante la Ley 51/2002 de 27 de diciembre y la Ley 48/2002 de 23 de diciembre, que en algunos de sus aspectos se hará efectiva a partir del 31 de diciembre de 2005, ha permitido dar respuesta a algunas cuestiones suscitadas sobre el ámbito material del Impuesto. Por otro lado ha incrementado la capacidad normativa de los Ayuntamientos en relación al mismo, así como su potencia recaudadora. Sin embargo, el legislador ha dejado sin resolver la contradicción intrínseca de un impuesto que quiere gravar el incremento del valor de los terrenos pero cifra dicho incremento en determinados porcentajes, con exclusión de toda consideración sobre la existencia o inexistencia de incrementos reales.

PALABRAS CLAVE: terrenos de naturaleza urbana, determinación del valor, incremento gravable.

## ABSTRACT

The reform of the Increase of the Value of the Urban Lands Tax by the 51/2002 Act and the 48/2002 Act will come into effect in some respects from December 31 2005. This reform has solved the issues coming up from the material scope of this tax. On the other side, this reform has increased the regulation capacity (power) of de city Councils in reward to this tax and also its revenue potential. The legislator however has not solved the contradiction of a tax about the increase value lands that seeks to levy that increase by the application of determined percentages, but without any consideration of the existence or the non-existence of the actual increases.

KEY WORDS: Urban lands, taxable increase, determination of the urban land value.

## 1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, tradicionalmente conocido como arbitrio de Plusvalía, ha ido experimentando desde su establecimiento a través del RD de 13 de marzo de 1919, profundas modificaciones además de sucesivos cambios de denominación.



El hito más importante en este proceso lo constituye la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Ley 39/1988 de 28 de diciembre), ley complementaria de la 7/1985 de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local que, como expresara su propia Exposición de motivos, acometió la realización de los principios constitucionales de autonomía y suficiencia financiera de las entidades Locales.

Para alcanzar este objetivo se creó por la Ley citada en primer lugar el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante el IIVTNU), que aparece regulado en sus artículos 105 a 111 LRHL. Esta regulación ha sido luego modificada, entre otras, por la Ley 50/1998 de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de orden Social y, últimamente, por la Ley 51/2002 de 27 de diciembre, de Reforma de la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, que es el objeto del presente trabajo.

## 2. MODIFICACIONES EN EL IIVTNU

En el análisis de las modificaciones sustantivas introducidas en los distintos elementos del impuesto por obra de la Ley 51/2002, ha de tenerse en cuenta también la estrecha conexión existente entre la citada figura impositiva y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, así como la Ley 48/2002 de 23 de diciembre del Catastro inmobiliario (en adelante, Ley del Catastro).

### 2.1. EL HECHO IMPONIBLE (ARTÍCULO 105 LRHL)

En relación con este elemento, si bien la Ley 51/2002 no modifica el tenor del artículo 105.1 en el que se define el hecho imponible del impuesto —el incremento de valor de dichos terrenos puestos 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 aquéllos—, lo cierto es que se produce una ampliación de su ámbito material como consecuencia de lo que se establece en el párrafo 2 del mencionado precepto. Este párrafo, al regular los supuestos de no sujeción específica en su último inciso que sí quedarán sujetos al impuesto los incrementos de valor «que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

En relación con el ámbito material del impuesto, la configuración del hecho imponible tiene lugar a partir de dos elementos: La producción de un incremento de valor y, en segundo lugar, el carácter urbano del terreno sobre el que recae dicho incremento.

a) Para quedar sujeto al impuesto, el incremento de valor ha de producirse como consecuencia de la transmisión de terrenos o la constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio. Así se desprende del tenor literal del artículo



105.1 LHL<sup>1</sup>. Ello debe suponer, en buena lógica, que si de la transmisión y operaciones restantes no se deriva incremento alguno, el impuesto no se devenga. Sin embargo, el cálculo de la base imponible a través de la aplicación objetiva de unos porcentajes, establecidos en el artículo 108, contradice el propio artículo 105.1 LHL, dando lugar a incrementos de valor estimados, no reales, en detrimento del principio de capacidad económica. Dicho principio exige que el sujeto pasivo pueda demostrar que con ocasión de la transmisión no se ha producido incremento de valor alguno con el efecto de la no sujeción al impuesto. Este problema había sido advertido por la doctrina y la Jurisprudencia, llegándose a dudar de la constitucionalidad misma de dicha regulación<sup>2</sup>. Sin embargo, el legislador no se ha hecho eco de estas importantes críticas en la reforma introducida por la Ley 51/2002.

b) En segundo lugar, el incremento de valor a tener en cuenta es el que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, que son los que reciben esta calificación en el Impuesto de Bienes inmuebles. En este elemento el apartado 2 del artículo 105 introduce importantes modificaciones. Unas se derivan de la reforma

---

<sup>1</sup> En relación con este aspecto es abundante la elaboración doctrinal y la jurisprudencia que ha ido perfilando el ámbito material del Impuesto; en concreto: las operaciones que quedan excluidas del concepto transmisión (disolución de la comunidad de bienes, las primeras transmisiones de las Cooperativas de Viviendas a sus socios, extinción del derecho real de usufructo, etc.). Un examen exhaustivo sobre el particular es el realizado por ARNAL SURIA, S. y GONZALEZ PUEYO, J.: *Manual de Ingresos de las Corporaciones Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos y los Juzgados, Madrid, 2001, p. 639 y siguientes; CASANA MERINO, F.: *El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 40 y ss.

<sup>2</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 21/1993, p. 16 y ss. Para la doctrina, la contradicción entre el tenor del artículo 105.1 LHL y el sistema administrativo diseñado por el legislador para el cálculo de la base imponible debe salvarse admitiendo la posibilidad de que el presunto sujeto pasivo pueda alegar la inexistencia de un incremento de valor en aquellos casos en que no se haya producido la plusvalía (RUBIO DE URQUIA, J.I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley reguladora de las Haciendas Locales* 1 2ª edición, El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 1996 p. 620 y 654). En sentido similar, SÁNCHEZ GALIANA, J.A. y CALATRAVA ESCOBAR, M.J.: *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, dirigido por José Juan Ferreiro Lapatza, Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid 1993 p. 870 y ss.; ARNAL SURIA, S. y GONZÁLEZ PUEYO, J.: *Manual de ingresos de las Corporaciones Locales* 1ª edición, el Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 2001, p. 640; CHECA GONZÁLEZ, E.: *El sistema tributario Local*, Aranzadi, Navarra, 2001, p. 76 y ss. y 365 y ss.; GRANIZO CABRANDERO, J.J.: *La reforma del sistema tributario Local*, 1º ed. CISS, Valencia, 1999 p. 115 y ss.; CASANA MERINO, F.: op. cit., 125 y ss. En igual sentido se han pronunciado los distintos Tribunales de Justicia. Así, el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en Sentencia de 16 de junio de 2001, declaró que podrán ser impugnados los porcentajes anuales establecidos en el artículo 108.2 LHL, pudiendo fundamentarse entre otras causas, por falta de justificación, «al no responder al incremento real de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el Municipio». En sentido contrario, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., para quien el valor real a que se refería el artículo 108.1 LRHL no era otro que el resultante de aplicar las reglas del artículo 108.2 («Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos: de la presunción a la ficción jurídica», GF núm. 108/1993 p. 135 y ss.).



del Impuesto de Bienes Inmuebles que la misma Ley 51/2002 establece y otras de la modificación directa del articulado del Impuesto que nos ocupa. En relación con esto último ha de tenerse en cuenta que, como se ha dicho anteriormente, el legislador ha ampliado el ámbito material del impuesto. En efecto, se sujetan al IIVTNU: *a)* el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el Padrón de aquél) y *b)* el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del citado impuesto.

El artículo 62.3 de la LRHL, tras la modificación por Ley 51/2002, establece que «tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario». Se renuncia, pues, a la definición de los mismos, que se obtiene ahora por remisión a lo establecido en la Ley del Catastro.

Como consecuencia de estas sucesivas remisiones, el ámbito material de aplicación del impuesto resulta de la regulación contenida en los artículos 2.4 y 2.7 de la Ley del Catastro. De conformidad con ellos se sujetarán al IIVTNU:

1º Los incrementos de valor producidos en el suelo de naturaleza urbana. Según el artículo 2.4 de la citada Ley tienen esta condición: 1) El clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; 2) el que tenga la condición de urbanizable según la Disposición Adicional Segunda de la Ley 6/1998 de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones; y 3) el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la citada ley, es decir, el suelo ya transformado por contar, como mínimo, con acceso rodado, abastecimiento de agua, evacuación de aguas y suministro de energía eléctrica o por estar consolidados por la edificación en la forma y con las características que establezca la legislación urbanística, así como los terrenos que en ejecución del planeamiento hayan sido urbanizados de acuerdo con aquél.

Interesa subrayar en este punto un aspecto de la reforma con importante proyección en el IIVTNU: Hasta la entrada en vigor de la Ley 51/2002, la definición de los bienes inmuebles de naturaleza urbana contenida en el hoy derogado artículo 62 LRHL integraba dos categorías, a saber, el suelo urbano y las construcciones de naturaleza urbana. Estas últimas eran entendidas en sentido amplísimo e integraban, entre otros los edificios fuera cual fuera «...la clase de suelo en que hayan sido levantados». Consecuentemente con ello, había de considerarse que en los casos de construcciones de naturaleza urbana enclavadas sobre suelo de naturaleza rústica con arreglo al también derogado artículo 63 a), no se devengaba el IIVTNU por el incremento de valor de dichos terrenos derivados de la transmisión del bien inmueble, a pesar de tener aquéllas la consideración de bien inmueble de naturaleza urbana a efectos del IBI. Esta afirmación guarda coherencia con la propia dicción del ya derogado artículo 62 a) LRHL. Dicho precepto consagraba, efectivamente, la *vis atractiva* del concepto de construcción urbana en el sentido de



que, aunque enclavada en suelo de naturaleza rústica, determinaba la calificación del conjunto como bien inmueble de naturaleza urbana a los efectos de su sujeción al IBI. Ahora bien, esto no podía trasladarse al IIVTNU, que somete a gravamen, no la transmisión de bienes inmuebles de naturaleza urbana, sino de terrenos de naturaleza urbana y éstos, de acuerdo con la remisión efectuada por el artículo 105.1 LRHL, no eran otros que los definidos como suelo urbano en el primer párrafo del derogado artículo 62 a) LRHL<sup>3</sup>. Ello significa, en definitiva, la posibilidad de que la transmisión de un terreno de naturaleza rústica —sobre el que se erige una construcción de naturaleza urbana— no esté sujeto al IIVTNU y que, sin embargo, tribute en el IBI como bien inmueble de naturaleza urbana<sup>4</sup>.

Tal disociación desaparece en la nueva regulación del citado artículo 2.3 de la Ley del Catastro, con arreglo al cual el carácter urbano o rústico del bien inmueble dependerá siempre de la naturaleza de su suelo. Ello sin perjuicio de lo que se señalará más adelante a propósito del régimen transitorio de la nueva regulación.

2º Los incrementos de valor producidos en los terrenos integrados en los bienes inmuebles de características especiales. Dichos bienes integran una nueva categoría creada por el artículo 2.3 de la Ley del Catastro que comprende, según especifica el artículo 2.7 de aquélla, los siguientes grupos de bienes: 1) Los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo y las centrales nucleares; 2) Las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego; 3) Las autopistas, carreteras y túneles de peaje; 4) Los aeropuertos y puertos comerciales.

Con la introducción de dicha categoría de bienes, el legislador termina de resolver la cuestión en torno a la naturaleza de tales complejos a los efectos de su sujeción al IBI, pues a partir de la entrada en vigor de la Ley 51/2002, aquéllos quedan en todo caso gravados por dicho impuesto (artículo 62). En especial, por lo que se refiere al IIVTNU, la introducción de este supuesto en su hecho imponible determina que los terrenos integrados en los bienes de características especiales quedarán sujetos al impuesto por el incremento de valor derivado de su transmisión —o

---

<sup>3</sup> La no sujeción al IIVTNU de la transmisión de terrenos de naturaleza rústica aun cuando sobre el mismo se asiente una construcción de naturaleza urbana no ha sido siempre una cuestión pacífica. Así, frente a la consideración de que lo decisivo es la clasificación urbanística del suelo (STS de 27 de noviembre de 1986, 2 de marzo de 1987, 15 de mayo de 1992), se ha sostenido, por el contrario, que el carácter urbano de la construcción arrastra la calificación como urbano del suelo calificado como rústico (STS de 13 de septiembre de 1996). La redacción dada al artículo 105.2 por la Ley 50/1998 de 30 de diciembre zanjó la polémica a favor de la primera interpretación, pues se estableció expresamente la no sujeción de los terrenos que tienen la consideración de rústicos, con exclusión, como se ha declarado en STS de 7 de julio de 2000, de otras circunstancias de hecho (uso o aprovechamiento) o jurídica.

<sup>4</sup> En este sentido es ilustrativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de enero de 1998, así como la STS de 20 de abril de 2002.





constitución o transmisión de derechos reales sobre ellos— aun cuando el terreno sobre el que se asienten sea de naturaleza rústica. Se establece así para dichos bienes un régimen especial frente a la regla general del artículo 2.3 de la Ley del Catastro anteriormente mencionado, según el cual el carácter urbano o rústico del bien inmueble dependerá de la naturaleza del suelo.

Por último, en una delimitación negativa del hecho imponible, el artículo 105.3 incorpora dos supuestos de no sujeción que antes se configuraban por la LRHL como de exención. En concreto, a partir de la nueva regulación por la Ley 51/2002 son supuestos de no sujeción: a) Las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes y b) Las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial<sup>5</sup>.

Constituye ésta una modificación de gran trascendencia, al menos desde el punto de vista recaudatorio. Una reforma que venía siendo demandada reiteradamente por la doctrina y la jurisprudencia y que el legislador ha introducido con la finalidad, expresada en la propia Exposición de Motivos de la Ley 51/2002, de evitar situaciones de fraude. Y es que al configurarse dichas transmisiones como exenciones bajo la regulación anterior se propiciaban situaciones en que la deuda tributaria devenía inexigible. Ello era así porque la exención presupone la realización del hecho imponible, y por consiguiente determina el cierre del período de generación de la plusvalía así como la apertura de uno nuevo. De modo que si la próxima transmisión tenía lugar en un plazo inferior a un año, resultaba de aplicación la regla Cuarta del artículo 108.2 LRHL, según la cual para determinar el incremento de valor sólo se tendrán en cuenta los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor<sup>6</sup>.

Como consecuencia de la modificación operada por la Ley 51/2002, que excluye del ámbito de sujeción al Impuesto las adjudicaciones derivadas de la disolución de la sociedad de gananciales y restantes supuestos antes citados, al verificarse cualquiera de estas operaciones, ya no tiene lugar el cierre del período de generación de la plusvalía, que se cuenta desde la última transmisión sujeta.

---

<sup>5</sup> Otros supuestos de no sujeción se contienen en leyes sectoriales, que se han ido incorporando, junto con lo descritos en el artículo 105.2 LRHL, a las Ordenanzas Fiscales del Impuesto. Así la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto de Sociedades que en su Disposición Adicional 8ª 3 establece la no sujeción al IIVTNU de las transmisiones de terrenos derivadas de operaciones de fusión y escisión de empresas.

<sup>6</sup> El Tribunal Supremo, en Sentencia de 30 de marzo de 1999, había declarado que no constituye fraude de ley, sino un supuesto de economía de opción, la actuación de quienes aprovechando la hoy derogada regulación procedían a transmitir los bienes sujetos inmediatamente después de producida la adjudicación exenta, con el efecto de la no exigencia de la deuda tributaria.

## 2.2. EXENCIONES (ARTÍCULO 106 LRHL)

El artículo 106.1 suprime por efecto de la reforma las operaciones comprendidas en las letras a) y b) que ahora se consideran operaciones no sujetas, como ya hemos visto.

Por otro lado, se da nueva redacción a las letras a) y b) del artículo 106.2 para adaptar su contenido a la clasificación de Organismos Públicos realizada por la Ley 6/1997 de 14 de abril de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, pero sin que tal cambio modifique el ámbito de aplicación de la exención<sup>7</sup>.

## 2.3. BASE IMPONIBLE (ARTÍCULO 108 LRHL)

La base imponible del impuesto está constituida por 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 veinte años. En relación con ella las modificaciones introducidas en el artículo 108 son las siguientes:

En primer lugar, el artículo 108.1 suprime la referencia —que contenía la anterior regulación— al incremento «real» como aquél que se somete a tributación. Sin embargo, esa supresión no resuelve la contradicción existente en un impuesto que quiere gravar el incremento de valor de los terrenos puesto de manifiesto por la transmisión de la propiedad o constitución de derechos reales y que a continuación estima ese incremento en unos porcentajes que han de aplicarse objetivamente, se haya producido efectivamente o no dicho incremento en una transmisión dada.

En definitiva, la cuantificación objetiva del incremento de valor, en la que el legislador ha persistido con esta nueva regulación, constituye un argumento más en apoyo de la tesis según la cual no se están gravando incrementos reales del valor de los terrenos, con grave menoscabo del principio de capacidad económica<sup>8</sup>.

Por otro lado, se introducen cambios en el cálculo de la base imponible, que se obtiene ahora a partir de dos operaciones: a) determinación del valor del terreno y b) determinación del incremento de su valor. A cada una de ellas nos referiremos seguidamente por separado:

---

<sup>7</sup> De acuerdo con su artículo 43, los Organismos Públicos se clasifican en Organismos Autónomos y en entidades públicas empresariales. En relación con ello, la Ley 6/1997 no realiza una adscripción exhaustiva de los Organismos Autónomos preexistentes —administrativos, comerciales, industriales— a cada una de estas categorías. Sin embargo, de las Disposiciones Adicionales Sexta y siguientes se desprende, aunque no de una manera indubitada, que los anteriormente denominados Organismos Autónomos de carácter administrativo quedan integrados desde su entrada en vigor en la categoría *Organismos autónomos*, mientras que los restantes se integran en las llamadas *entidades públicas empresariales*.

<sup>8</sup> Sobre el particular, véase la nota número 2.





a) Determinación del valor del terreno: aquí se mantiene básicamente la regulación anterior de la LRHL, en la redacción dada al artículo 108 por la Ley 50/1998 de 30 de diciembre. Ha de destacarse, no obstante, una modificación en lo relativo a la determinación del valor en las transmisiones de terrenos (artículo 108.2 a) LRHL). Respecto de este tema se contempla una regla general y dos excepciones.

Según la regla general, el valor de los terrenos a tener en cuenta es el que éstos tengan fijado a efectos del IBI en el momento del devengo del IIVTNU (artículo 108.2 a) primer párrafo) LRHL).

Sin embargo, y ésta es la primera excepción, cuando se trate de un terreno que aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien de características especiales en el momento del devengo no tenga señalado valor catastral, el Ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo. Esta facultad reconocida a los Ayuntamientos tiene como límite temporal, según se ha expresado en la doctrina, la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria<sup>9</sup>. Por otro lado, que el valor catastral a tener en cuenta ha de referirse al momento del devengo supone, por ejemplo, que no serán de aplicación los coeficientes de actualización que hayan podido aprobarse en el período transcurrido entre el devengo y la aprobación o determinación del valor catastral aplicable.

La segunda excepción se establece en los casos en que el terreno tenga en el momento del devengo un valor catastral derivado de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas «con posterioridad» a la aprobación de la citada ponencia (artículo 108.2 a) segundo párrafo). Aquí conviene hacer la siguiente observación: en la anterior regulación se establecía: «No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una Ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con anterioridad...». Pues bien, aunque se haya cambiado el sustantivo «anterioridad» por «posterioridad», a mi juicio debe entenderse que en todo caso esta excepción es aplicable sólo cuando el nuevo planeamiento se ha aprobado con *anterioridad* al devengo del Impuesto, es decir, antes de la transmisión. Lo contrario significaría, lisa y llanamente, que no se gravan los incrementos de valor de los terrenos derivados de transmisión de la propiedad —o de la constitución o transmisión de derechos reales— sino derivados de la aprobación de nuevos planeamientos urbanísticos, lo cual es contrario a la definición del hecho imponible del artículo 105.1 LRHL. Sentado lo anterior, puede afirmarse que en tales casos la Administración podrá practicar una liquidación provisional aplicando el valor catastral asignado al terreno a efectos del IBI en el momento del devengo. Posteriormente, cuando se haya asignado al mismo su valor catastral definitivo derivado del procedimiento de valoración colectiva correspon-

---

<sup>9</sup> ARAGONÉS BELTRÁN, E., «Novedades de Hacienda Local», Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 371.



diente, entonces la Administración practicará una liquidación definitiva teniendo en cuenta ese nuevo valor catastral, pero referido a la fecha del devengo.

Con referencia a este supuesto, ha de señalarse que, bajo la regulación anterior del precepto que se analiza, se planteaba el problema de que los nuevos valores catastrales se hacían efectivos en el IBI, con carácter general, en el período siguiente a aquél en que se notificaban (artículo 70.4 LRHL en su anterior redacción). Por tanto, se daba lugar a una situación en la que se liquidaba el IIVTNU con arreglo a unos valores catastrales fijados en relación con el IBI pero que no eran aplicables todavía en el ámbito de este último impuesto<sup>10</sup>.

Para prevenir dicha eventualidad, y ésta es la novedad introducida por la Ley 51/2002, el artículo 108.2 a) LRHL, en el último inciso de su párrafo segundo establece que cuando la fecha del devengo del IIVTNU no coincida con la fecha de efectividad de los nuevos valores catastrales «éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado». Esta no coincidencia de la fecha del devengo y la fecha de efectividad de los valores catastrales puede producirse —al igual que en la normativa anterior— por aplicación de lo que con carácter general dispone el artículo 11.3 de la Ley del Catastro, con arreglo al cual los nuevos valores catastrales son efectivos a partir del día uno de enero del año siguiente a aquel en que se produzca su notificación. Así, en los casos en que el IIVTNU se devengue en un año y la efectividad de los valores catastrales se inicia a partir del 1 de enero del año siguiente, habrá que proceder a la corrección de los nuevos valores catastrales.

El correcto entendimiento de la finalidad de la norma exige precisar que el incremento de valor gravable resultante de tal operación ha de ser un valor catastral intermedio entre el vigente en el momento del devengo de IIVTNU y el que se ha hecho efectivo con posterioridad a dicha fecha. Es decir, y como ya había entendido la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales en Consulta de 19 de junio de 2000, el valor que habrá de aplicarse no es el que ha de regir en el período siguiente al de su establecimiento, sino dicho valor deflactado mediante la aplicación inversa de los coeficientes de actualización previstos anualmente en la Ley de Presupuestos<sup>11</sup>.

Finalmente, y sin que sobre este particular se hayan producido cambios, ha de tenerse en cuenta lo establecido por el artículo 108.3 sobre las reducciones a aplicar a los valores catastrales como consecuencia de procedimientos de valoración

---

<sup>10</sup> En este sentido, es significativa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 30 de octubre de 2000, en la que se declaraba que si bien la notificación individual de los valores catastrales es condición inexcusable para que cobren efectividad en el IBI, dicha notificación no predetermina la eficacia de los mismos a efectos del IIVTNU.

<sup>11</sup> El artículo 60 Uno de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2003 (Ley 52/2002 de 30 de diciembre) establece un coeficiente de actualización de los valores catastrales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de 1,02. Así por ejemplo, un nuevo valor catastral de 100 habría de ser corregido en estas circunstancias de tal manera que el valor a tener en cuenta sería 98,039.



colectiva de carácter general, reducciones que tienen por finalidad atemperar y dosificar en el tiempo los efectos derivados del incremento de los valores catastrales, que determinan cuotas tributarias considerablemente superiores respecto de las que hubieran debido pagarse bajo la vigencia de los anteriores valores.

b) Determinación del incremento del valor de los terrenos. Una vez fijado el valor del terreno transmitido o del derecho real de goce limitativo del dominio constituido o transmitido, es preciso aplicar los porcentajes previstos en el citado artículo 108 para obtener el incremento gravable. En este punto se ha procedido a una modificación importante, pues el artículo 108.4 LRHL en su actual redacción ha suprimido los tramos en función del índice de población de derecho. Por tanto, se establece un único porcentaje anual máximo por cada período de generación de plusvalía: 5 años, hasta 10 años, hasta 15 años y hasta 20 años. Con el límite de ese porcentaje máximo, los Ayuntamientos podrán fijar el porcentaje anual que acuerden con independencia de cuál sea la población de derecho de su Municipio, lo que se traduce en una mayor potencia recaudadora del impuesto, así como en una concesión más del legislador a la capacidad normativa de aquéllos.

Por lo demás, el artículo 108.4 LRHL en su nueva redacción reproduce en las reglas 1ª, 2ª y 3ª los criterios anteriores a la reforma para la fijación del incremento gravable. No resulta ocioso, sin embargo, precisar que para determinar el incremento gravable sólo es aplicable el porcentaje anual relativo al período de generación de la plusvalía que corresponda (artículo 108.4 1ª). Es decir, cuando el período de generación de la plusvalía sea, por ejemplo, de 15 años, el Ayuntamiento podrá fijar un único porcentaje anual —con el límite del 3,2 por ciento— a todos y cada uno de dichos años. Ha de tenerse en cuenta igualmente, que cuando el período de generación de la plusvalía sea superior a 20 años deberá aplicarse el porcentaje anual fijado por el Ayuntamiento para este último período.

#### 2.4. TIPO DE GRAVAMEN (ARTÍCULO 109)

El artículo de referencia establece, en su nueva redacción, un sistema distinto de determinación de la cuota tributaria: ha suprimido los tramos de población que limitaban la facultad de los Ayuntamientos para establecer los tipos de gravamen dentro del máximo absoluto permitido. A partir de ahora, los Ayuntamientos podrán establecer el tipo de gravamen del impuesto sea cual sea su población de derecho siempre que no exceda del 30 por ciento. Por otro lado, la ley mantiene la facultad de los Ayuntamientos de optar entre graduar el tipo de gravamen para cada período de generación de la plusvalía o bien establecer un único porcentaje para todos ellos.

#### 2.5. GESTIÓN DEL IMPUESTO (ARTÍCULO 111)

Se establece la modificación del número 4 del precepto citado con la finalidad de adaptarlo a la nueva ubicación del supuesto a que se refiere, esto es, la

transmisión de terrenos que aun siendo de naturaleza urbana no tienen señalado valor catastral en el momento del devengo, en que será la propia Administración local la que deba practicar la liquidación provisional, todo lo cual se regula tras la reforma del artículo 108.2 a) LRHL.

### 3. RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL IIVTNU

En primer lugar, ha de señalarse que, según su Disposición Final Segunda, la Ley 51/2002 entró en vigor el 1 de enero de 2003, sin que haya desplegado eficacia retroactiva sobre los procedimientos iniciados antes de dicha fecha. La Disposición Transitoria Cuarta de la Ley establece que estos procedimientos se registrarán por la normativa anterior. En consecuencia, y por lo que se refiere al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, las modificaciones operadas por aquélla entraron en vigor el 1 de enero de 2003. Tal afirmación no resulta desvirtuada por la naturaleza potestativa del Impuesto, cuyo establecimiento y exigencia, como es sabido, está condicionado en el artículo 15 LRHL al acuerdo de imposición y aprobación simultánea de la correspondiente Ordenanza Fiscal. En efecto, la naturaleza de las modificaciones introducidas en el Impuesto no hace necesaria la modificación inmediata de la Ordenanza fiscal correspondiente para la exigencia del Impuesto reformado. Ello es así porque en un caso se trata de modificaciones que en virtud del principio de jerarquía normativa son directa e inmediatamente aplicables y derogan lo dispuesto en la Ordenanza Fiscal. En otros supuestos las modificaciones operan sobre el margen de actuación que corresponde a los Ayuntamientos en el ejercicio de su poder tributario, lo que hace necesaria la modificación de las Ordenanzas Fiscales sólo en los casos en que aquéllos opten por hacer uso del mismo.

Como ejemplo de lo dicho en primer lugar, han de citarse los supuestos de no sujeción previstos en la Ley 51/2002 con la consiguiente modificación de los artículos 105 y 106 LRHL. Éstos son, por un lado, las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes; de otro, las transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial. En estos casos el Ayuntamiento, aun cuando la Ordenanza Fiscal no se haya modificado, tendrá que considerar la existencia de un supuesto de no sujeción con los efectos recaudatorios que a su favor pueden derivarse y que ya han sido descritos.

Como ejemplos de modificaciones que operan sobre aquellos aspectos del tributo en relación con los cuales los Ayuntamientos pueden ejercer su poder tributario, deben citarse las relativas a las normas que regulan la determinación del incremento gravable así como los tipos de gravamen aplicables. Tales modificaciones consisten en suprimir la graduación de los porcentajes máximos —para la determinación tanto del incremento gravable como de los tipos de gravamen aplica-

bles— en función del índice de población de derecho del municipio. Pero en ningún caso se alteran los porcentajes máximos de uno y otro tipo para los municipios con mayor población. Ello significa que únicamente deberán modificar sus Ordenanzas Fiscales aquellos Ayuntamientos que con la anterior regulación no podían llegar hasta el tope de esos porcentajes máximos por no permitirlo su índice de población y acuerden incrementarlos.

Para completar el análisis de la incidencia de la Ley 51/2002 sobre la regulación anterior del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, no podemos limitarnos al examen de los preceptos de aquélla directamente atinentes al Impuesto mencionado. Por el contrario hay que tener presente la dependencia de este impuesto con respecto al Impuesto de Bienes Inmuebles, sobre todo en un elemento tan esencial de la estructura de aquél como es la calificación de los terrenos urbanos. Por ello es necesario dilucidar si en la nueva regulación aplicable al Impuesto de Bienes Inmuebles, existe alguna disposición de Derecho Transitorio con influencia en el IIVTNU en cuanto a la efectividad de alguna de las innovaciones introducidas en aquél. El análisis resulta especialmente interesante en relación con la nueva clasificación de bienes inmuebles en urbanos, rústicos y de características especiales que se proyecta sobre el IIVTNU en cuanto a los terrenos que deban tener la consideración de urbanos.

La Ley del Catastro inmobiliario, que establece dicha clasificación, contiene un régimen de derecho transitorio que retrasa la efectividad de aquélla. En efecto, no obstante la entrada en vigor de la Ley, que se produce también el 1 de enero de 2003, su Disposición Transitoria Primera.<sup>1</sup> dispone que la clasificación de bienes inmuebles rústicos y urbanos establecida por ella «tendrá efectividad desde el 1 de enero de 2006». Hasta dicha fecha, los bienes inmuebles que figuren o que se den de alta en el Catastro Inmobiliario tendrán la naturaleza que les correspondería conforme a la normativa anterior. De lo anterior se exceptúan los supuestos de procedimientos de valoración colectiva de carácter general iniciados a partir de su entrada en vigor, respecto de las cuales será de aplicación la nueva clasificación. Sin embargo, y ésta constituye una salvedad importante, las construcciones ubicadas en suelo rústico se registrarán también por la normativa anterior en los términos previstos en la regla general, es decir, hasta el 1 de enero de 2006, aun en los casos de procedimientos de valoración colectiva iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2003.

De todo ello se deriva una importante consecuencia en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y es que hasta el 1 de enero de 2006 no se harán efectivas las variaciones en la configuración de los bienes inmuebles que influyen en la consideración de los terrenos como de naturaleza urbana. Es decir, hasta el 1 de enero de 2006 sigue vigente, a mi juicio, la no sujeción al IIVTNU del incremento del valor de los terrenos de naturaleza rústica sobre los que se encuentren enclavadas construcciones de naturaleza urbana con arreglo a la regulación anterior a la reforma por Ley 51/2002.

Sin embargo, no ocurre así en relación con los bienes inmuebles de características especiales, que por previsión expresa del artículo 105.2 en su nueva redacción, aparecen sujetas al IIVTNU. Respecto de estos bienes, la Disposición Transitoria Primera 2 de la Ley del Catastro se limita a establecer que hasta el 31 de



diciembre de 2005 se aplicará el valor fijado conforme a su anterior naturaleza sin perjuicio de su actualización cuando proceda. Así pues, el incremento de valor en la transmisión de los terrenos integrados en los bienes inmuebles de características especiales queda sujeto al IIVTNU desde el 1 de enero de 2003 pero sin que la modificación del valor con que figuren en el Catastro pueda hacerse efectiva antes de la fecha indicada en primer lugar.

