

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC082902

DGT: 04-05-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0983/2022

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Base imponible. Actividad de construcción y promoción inmobiliaria.** Se plantea la aplicación del art.104.5 TRLRHL y, por remisión, del art. 107.5 del mismo texto legal, al caso tipo de la actividad de una empresa dedicada a la actividad de construcción y promoción inmobiliaria, en el que se adquiere una parcela de terreno urbano y sobre la misma se construyen una o varias edificaciones, procediendo, en su caso, a la división horizontal del edificio y la posterior enajenación de los inmuebles resultantes de dicha división (viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, trasteros, etc.), resulta que, cuando se transmita uno de los inmuebles resultantes, por ejemplo, una vivienda, habrá que calcular la proporción que represente en la fecha de devengo del IIVTNU (fecha de la transmisión) el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total de la vivienda, aplicar esta proporción al valor de transmisión consignado en el título que documente la transmisión y comparar este «valor de transmisión del terreno» con el «valor de adquisición del terreno de la vivienda». A los efectos de determinar el «valor de adquisición del terreno de la vivienda», no hay que aplicar la proporción entre los valores catastrales, ya que lo adquirido en su día solo fue terreno. Pero no se puede tomar el valor de adquisición de la totalidad de la parcela adquirida, sino el porcentaje de ese valor que corresponda a la vivienda que se transmite, aplicando para ello el porcentaje que corresponda a la vivienda en la escritura de división horizontal del inmueble adquirido. Esto último no viene especificado en la redacción del art.104.5 TRLRHL, pero se deduce que la comparación debe hacerse entre valores homogéneos y referidos a un mismo bien inmueble. De forma que, si se adquiere un terreno por un valor de 1.000.000 euros y se divide en 10 partes iguales, transmitiéndose más tarde una de las partes, como valor de adquisición no puede tomarse el millón de euros, sino la décima parte de ese valor, es decir que el valor de adquisición del terreno transmitido sería de 100.000 euros. Si en la fecha del devengo del impuesto, es decir, la fecha de la transmisión del inmueble resultante de la división horizontal de la construcción, este inmueble no tiene determinado el valor catastral en dicho momento, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del art. 107.2.a) TRLRHL. En los casos de construcción de un edificio, con la consiguiente división en régimen de propiedad horizontal del mismo, y la transmisión de los inmuebles resultantes de dicha división, es bastante habitual que, en el momento de la transmisión, los inmuebles resultantes no tengan determinado un valor catastral. Para dar solución a estos supuestos se prevé que la liquidación del impuesto se practique por el Ayuntamiento cuando se haya determinado el valor catastral del inmueble, referido a la fecha del devengo. En estos casos, si el contribuyente considera que no se ha producido un incremento de valor del terreno por comparación entre los valores de transmisión y adquisición, o bien si considera que el incremento obtenido puede ser inferior al importe de la base imponible determinado según las reglas del art. 107 TRLRHL, podrá alegar esta circunstancia en la declaración tributaria que presente en el plazo del art. 110.2 TRLRHL, para que la Administración practique la correspondiente liquidación cuando se determine el valor catastral del inmueble. Asimismo, podrá alegar las anteriores circunstancias en el recurso o reclamación que pueda interponer contra la liquidación del impuesto que se le notifique por la Administración tributaria.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104 a 110.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es una asociación de empresas de promoción inmobiliaria. En la mayoría de los casos, la empresa de promoción inmobiliaria adquiere un terreno y sobre el mismo construye uno o varios edificios, bien de uso residencial, comercial u otro. No hay identidad entre el inmueble adquirido (parcela de terreno) y los inmuebles transmitidos (viviendas, locales comerciales, etc., constituidos por terreno más construcción).

**Cuestión planteada:**

Si a efectos de determinar el incremento de valor por diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.5 del TRLRHL:

1.- ¿Debe prorratearse el valor de adquisición o no debe considerarse porcentaje alguno?

2.- ¿Qué valor del suelo debe tomarse en consideración como valor de adquisición individualizado en el momento de la transmisión del inmueble? ¿Debe aplicarse sobre el valor de adquisición del terreno el porcentaje que represente el valor catastral del inmueble transmitido respecto al valor catastral total de todos los inmuebles resultantes de la actividad de promoción inmobiliaria, de tal forma que pueda individualizarse dicho valor en el momento de la adquisición a los efectos del IIVTNU?

3.- ¿Debe el Ayuntamiento practicar la liquidación cuando los referidos valores catastrales individuales sean determinados, siendo habitual en la práctica que esto sea en un momento posterior a la fecha de devengo, de tal forma que se permita al contribuyente determinar la no sujeción al impuesto o elegir el método de la plusvalía real en el cálculo de la base imponible en un momento posterior, refiriendo dicho valor al momento del devengo?

## Contestación:

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y que entró en vigor al día siguiente de su publicación, llevó a cabo modificaciones en los artículos 104, 107 y 110 del TRLRHL con el fin de adaptar la normativa del IIVTNU a las sentencias 59/2017, 126/2019 y 182/2021 del Tribunal Constitucional.

El artículo 104 del TRLRHL regula en su apartado 1 la naturaleza y hecho imponible del impuesto, estableciendo:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 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.”.

El apartado 5 del artículo 104 del TRLRHL, introducido por el Real Decreto-Ley 26/2021, regula un nuevo supuesto de no sujeción al impuesto, estableciendo:

“5. No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.”.

El Real Decreto-Ley 26/2021 también dio nueva redacción al artículo 107 del TRLRHL, que regula la determinación de la base imponible del impuesto. Los apartados 1 a 4 de dicho artículo regulan el método objetivo de determinación de la base imponible, que será el valor del terreno en el momento del devengo por el coeficiente

que corresponda según el período de generación del incremento de valor. Como norma general, en el caso de transmisión de la propiedad del terreno, el valor del mismo será el valor que tenga a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral del terreno en el momento del devengo.

El apartado 5 del artículo 107 del TRLRHL dispone:

“5. Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.”.

El artículo 104.5 del TRLRHL (y por remisión, el artículo 107.5), dispone que, para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones:

- El valor que conste en el título que documente la operación.
- El valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

En el caso de que se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, como puede ser una vivienda, un local comercial, etc., se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

La expresión “en su caso” debe ser interpretada en el sentido de que la aplicación de la citada proporción al valor de adquisición solo tendrá lugar en el caso de que el inmueble en la fecha de la adquisición estuviese constituido por terreno más construcción, pero no cuando solo se adquirió terreno, supuesto en el cual deberá tomarse el valor de adquisición en su totalidad.

En el caso objeto de la consulta, en el que se plantea la aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5 del TRLRHL y, por remisión, el artículo 107.5 del mismo texto legal, al caso tipo de la actividad de una empresa dedicada a la actividad de construcción y promoción inmobiliaria, en el que se adquiere una parcela de terreno urbano y sobre la misma se construyen una o varias edificaciones, procediendo, en su caso, a la división horizontal del edificio y la posterior enajenación de los inmuebles resultantes de dicha división (viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, trasteros, etc.), resulta que, cuando se transmita uno de los inmuebles resultantes, por ejemplo, una vivienda, habrá que calcular la proporción que represente en la fecha de devengo del IIVTNU (fecha de la transmisión) el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total de la vivienda, aplicar esta proporción al valor de transmisión consignado en el título que documente la transmisión y comparar este “valor de transmisión del terreno” con el “valor de adquisición del terreno de la vivienda”.

A los efectos de determinar el “valor de adquisición del terreno de la vivienda”, tal y como se ha señalado, no hay que aplicar la proporción entre los valores catastrales, ya que lo adquirido en su día solo fue terreno. Pero no se puede tomar el valor de adquisición de la totalidad de la parcela adquirida, sino el porcentaje de ese valor que corresponda a la vivienda que se transmite, aplicando para ello el porcentaje que corresponda a la vivienda en la escritura de división horizontal del inmueble adquirido.

Esto último no viene especificado en la redacción del artículo 104.5 del TRLRHL, pero se deduce que la comparación debe hacerse entre valores homogéneos y referidos a un mismo bien inmueble. De forma que, si se adquiere un terreno por un valor de 1.000.000 euros y se divide en 10 partes iguales, transmitiéndose más tarde una de las partes, como valor de adquisición no puede tomarse el millón de euros, sino la décima parte de ese valor, es decir que el valor de adquisición del terreno transmitido sería de 100.000 euros.

Si en la fecha del devengo del impuesto, es decir, la fecha de la transmisión del inmueble resultante de la división horizontal de la construcción, este inmueble no tiene determinado el valor catastral en dicho momento, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de la letra a) del apartado 2 del artículo 107 del TRLRHL, cuya redacción no ha sido modificada por el Real Decreto-Ley 26/2021, y que establece:

“Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.”.

En los casos de construcción de un edificio, con la consiguiente división en régimen de propiedad horizontal del mismo, y la transmisión de los inmuebles resultantes de dicha división, es bastante habitual que, en el momento de la transmisión, los inmuebles resultantes no tengan determinado un valor catastral. Para dar solución a estos

supuestos se prevé en el párrafo transcrito que la liquidación del impuesto se practique por el Ayuntamiento cuando se haya determinado el valor catastral del inmueble, referido a la fecha del devengo.

En estos casos, si el contribuyente considera que no se ha producido un incremento de valor del terreno por comparación entre los valores de transmisión y adquisición, o bien si considera que el incremento obtenido puede ser inferior al importe de la base imponible determinado según las reglas del artículo 107 del TRLRHL, podrá alegar esta circunstancia en la declaración tributaria que presente en el plazo del artículo 110.2 del TRLRHL, para que la Administración practique la correspondiente liquidación cuando se determine el valor catastral del inmueble.

Asimismo, podrá alegar las anteriores circunstancias en el recurso o reclamación que pueda interponer contra la liquidación del impuesto que se le notifique por la Administración tributaria.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el apartado 2 del artículo 68 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.