

Recomendación general del Ararteko 2/2014, de 17 de diciembre de 2014.

Necesidad de reformar las Normas Forales reguladoras del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ante las disfunciones detectadas en la determinación de su base imponible y su afectación al principio de capacidad contributiva.

I. Antecedentes

La finalidad que preside esta recomendación general no es otra que poner de manifiesto dos problemáticas que la ciudadanía ha evidenciado ante la institución y que no encuentran una adecuada respuesta en la regulación actual del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por lo que se hace preciso acometer la modificación de las normas forales que regulan este impuesto.

En concreto, nos referimos al desconocimiento en la regulación del impuesto de los supuestos de disminución del valor del terreno y a la diferente metodología de la que se sirven las entidades locales, a la hora de determinar la base imponible de este impuesto, cuando el derecho transmitido es un derecho real de superficie. Este tipo de transmisiones es relativamente frecuente en nuestro tráfico jurídico, ya que un número importante de viviendas protegidas se ha adjudicado en nuestra comunidad autónoma en régimen de derecho de superficie a 75 años.

II. Consideraciones

La Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, sienta las bases sobre las que se cimentan las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco.

Esta ley en su sección 15 regula las Haciendas locales y más en concreto, en el art. 42, bajo la denominación genérica de otros tributos locales, aborda el IIVTNU y señala que:

“Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las Entidades locales, siguiendo los criterios que a continuación se señalan:

a) Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia.

b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco”.



El art. 3 del Concierto Económico dice:

“Los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria:

a) Se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas en el presente Concierto Económico.

b) Mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.

c) Respetarán y garantizarán la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.

d) Utilizarán la misma clasificación de actividades ganaderas, mineras, industriales, comerciales, de servicios, profesionales y artísticas que en territorio común, sin perjuicio del mayor desglose que de las mismas pueda llevarse a cabo.”

Parece evidente que estos límites para la armonización fiscal entre el Estado y la CAV no se van a ver comprometidos, porque se introduzca en las normas forales del IIVTNU una modificación en el sentido en el que se propone en esta recomendación general.

1. La ausencia de un incremento en el valor en los terrenos urbanos.

Las tres normas forales¹ que regulan IIVTNU definen este impuesto como un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana y que se pone de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio.

Al abordar este impuesto, al menos, se ha de mencionar que es un impuesto facultativo, que los municipios, previo acuerdo de imposición y aprobación de las ordenanzas fiscales correspondientes, podrán establecer y exigir, y que su existencia ha sido muy cuestionada por algunos sectores de la doctrina que han

¹ Álava, Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Bizkaia, Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Gipuzkoa, Norma Foral 16/1989, de 5 de julio. Regula el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos

propuesto su supresión, ya que existen otros impuestos que también gravan las plusvalías inmobiliarias, de ahí, que defiendan su eliminación y el establecimiento de los mecanismos de financiación necesarios, para que los entes locales no se queden sin los recursos que este tributo les proporciona.

Sin embargo, como se ha avanzado, en esta aproximación al impuesto nuestra voluntad no es analizar los eventuales supuestos de doble imposición que se producen en la concurrencia del IIVTNU con otras figuras tributarias, sino evidenciar una realidad que hoy por hoy el impuesto está obviando, como son las transmisiones de inmuebles a precio inferior al de su adquisición.

Asimismo, se ha de reconocer que también siguen existiendo numerosos supuestos en los que las plusvalías se producen, este es el caso de aquellos inmuebles cuya adquisición se remonta a períodos anteriores al boom inmobiliario. La transmisión actual de estos inmuebles continúa generando plusvalías, quizás más reducidas que los que venían constatándose antes del estallido de la crisis, pero innegables.

No obstante, la profunda crisis económica que afecta al sector inmobiliario ha dado lugar a que se pongan de manifiesto algunos supuestos claros de *minusvalías*.

En estos casos, se da la circunstancia común de que las viviendas se adquirieron en un momento de expansión alcista del mercado inmobiliario. Sin embargo, ante la imposibilidad de hacer frente a los créditos hipotecarios, como consecuencia de la crisis, algunas de éstas personas se han visto abocadas a desprenderse de los inmuebles adquiridos, en unas condiciones de rigidez del mercado y de ausencia de demanda, que ha ocasionado un descenso significativo en los precios de los inmuebles. Ello unido a la situación de premura en la necesidad de transmitir el inmueble en el que vive alguno de estos titulares, está dando lugar a transmisiones, por un importe inferior al que los vendedores pagaron en la compra de estos inmuebles.

Estas personas muestran su desconcierto porque se les gire un impuesto, cuando en sus casos concretos no ha tenido lugar un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, sino, más bien, todo lo contrario.

En otros casos, como consecuencia de la entrada en vigor de nuevas normas de valoración de los inmuebles,² el valor catastral del suelo en el momento en que se

² Este supuesto lo hemos detectado en Bizkaia. En el caso del Territorio Histórico de Bizkaia, en los últimos dos años se han producido algunas modificaciones normativas que han afectado a la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, pero de las que no se deduce necesariamente y en todos los casos una menor valoración de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

En concreto, se han aprobado dos decretos forales que han regulado las Normas Técnicas de Valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. El Decreto Foral 83/2012, de 24 de abril, a través del que se unificó y actualizó el procedimiento para la valoración de los bienes inmuebles urbanos, que recoge las normas de valoración referidas a todos los usos constructivos así como a los solares y suelos vacantes y el Decreto Foral



transfiere la propiedad del inmueble es sensiblemente inferior al que se le asignó en el momento de su adquisición. Por ello, las personas afectadas esgrimen con vehemencia la ausencia de un incremento del valor del suelo.

Tradicionalmente, la imposición local sobre las plusvalías inmobiliarias ha tenido por objeto el gravamen de las ganancias que el titular o tenedor del terreno ha percibido sin esfuerzo, ni actividad propia. Esto es, se gravaban aquellos aumentos de valor de los terrenos que respondían fundamentalmente al planeamiento urbanístico y a la inversión pública y por tanto, era lógico que revertisese, al menos, una parte de esas ganancias en la comunidad, pues habían sido los ayuntamientos quienes con su actuación urbanística habían generado esa riqueza.

Resulta muy difícil que las y los ciudadanos acepten la obligación de contribuir por la manifestación de una riqueza, que desde su perspectiva personal no ha tenido lugar.

El hecho imponible de este tributo lo constituye el incremento del valor, que experimenten los terrenos urbanos, que se pone de manifiesto como consecuencia de su transmisión o la constitución o transmisión de derechos reales de goce sobre éstos. Ahora bien, las normas que regulan este impuesto tanto las forales como el 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 establecen un método objetivo para el cálculo del incremento del valor de los terrenos urbanos del que, en principio, se desprende que toda transmisión de la propiedad o constitución o transmisión de un derecho real de goce, va a producir siempre un aumento de valor: una plusvalía.

Las normas forales señalan que el incremento de valor de los terrenos, esto es, del suelo se pone de manifiesto en el momento del devengo y afecta a un período máximo de 20 años. El incremento se calcula de la manera objetiva que fija el impuesto. Para ello se parte del valor catastral del terreno en el momento del devengo del impuesto y a este valor se le aplica un porcentaje en función del número de años que ha permanecido en poder del transmitente.

Esto es, para concretar la base imponible del IIVTNU se parte del valor catastral que tiene el suelo en el momento de la transmisión. A este valor se aplica un coeficiente actualizado comprendido entre el 3% y el 3,7%, según el número de años que han pasado desde la adquisición y que se multiplica por el número de años transcurridos, donde el máximo son 20 años. Concretada así la base imponible se aplica el tipo de gravamen que fija cada ayuntamiento y que como máximo se puede situar en el 30%. La Norma Foral 16/1989 que regula este impuesto en el Territorio Histórico de Gipuzkoa incorpora una pequeña diferencia,

163/2013, de 3 de diciembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana (BOB 13 de diciembre de 2013), que deroga el decreto de 2012.

pues sus coeficientes anuales oscilan entre el 2,9% y el 3,6%, y el tipo de gravamen municipal no puede exceder del 15%³

Cuando el elemento objeto de transmisión son derechos reales sobre un bien inmueble, debe calcularse su valor según el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD).

Es decir, en la determinación de la base imponible en este impuesto -a pesar de lo que pudiera aparentemente deducirse de su denominación- se prescinde totalmente de gravar la plusvalía realmente generada a través de una diferencia entre el valor final y el valor inicial y se opta por un sistema de valoración objetivo, que dado el método de cálculo que establece el impuesto, siempre resulta un valor positivo o lo que es lo mismo, una plusvalía.

Es más, asistimos a una ausencia de previsión en la norma de cualquier técnica correctiva que evite esta plusvalía objetiva derivada de la propia mecánica del impuesto.

Como reconoce la doctrina *“la ley de haciendas locales renunció a calcular la plusvalía municipal a través del método de obtener la diferencia entre el valor de transmisión anterior del bien y el valor de transmisión en el presente (...). De este modo optó por dejar de gravar las plusvalías inmobiliarias exactas para establecer una fórmula que fuera gravando las generadas en todo el sistema, distribuyendo la carga tributaria tanto en el tiempo como entre todos los beneficiarios de un modo sencillo y fácil de gestionar (...) no gravando las plusvalías inferiores a un año ni las superiores a veinte aunque en el mercado es obvio que se han venido produciendo en época de bonanza espectaculares plusvalías en períodos de solo unos meses, y del mismo modo, éstas han seguido incrementándose en ocasiones más allá de los veinte años.”*⁴

Sin embargo, es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional la necesidad de que la capacidad económica del sujeto pasivo sea actual y que junto con ésta concurra también el principio de capacidad de pago. La transmisión de los inmuebles a un precio inferior al de su adquisición es un escenario que la norma no contempla, pero que el tráfico inmobiliario está poniendo de manifiesto que es real y que no obedece a prácticas de elusión fiscal.

Ante esta situación, la institución del Ararteko en el año 2012 planteó a las tres diputaciones forales la conveniencia de que se analizara una posible modificación normativa de este impuesto o en su caso, el arbitrio de medidas que ayudasen a

³ La redacción actual deriva de las modificaciones introducidas por la Norma Foral 4/2003, 19 marzo, de reforma del sistema de Tributación Local y la Norma Foral 4/2012, 4 julio, por la que se introducen determinadas modificaciones en la tributación local.

⁴ Juan Ignacio Gomar Sánchez, Ana Muñoz de Osma y Pablo Montserrat Cao. *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*. Thomson Reuters Limited, Pablo Chico de la Cámara, Javier Galán Ruiz (directores y otros), Valladolid 2014.

flexibilizar la valoración de los terrenos, en aquellas situaciones en las que el sujeto pasivo podía probar que no había existido realmente una plusvalía.

Las haciendas forales nos dieron traslado de su valoración de esta problemática. No obstante, se planteó que, dada su importancia se iba a remitir al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, para su análisis y en su caso, adopción de las medidas que se consideren adecuadas. Tenemos que señalar que no nos consta que se haya producido algún avance.

Desde un punto de vista formal, no se puede cuestionar que el impuesto se ha girado conforme a las previsiones que lo regulan. Ahora bien, desde un punto de vista material, a nuestro juicio, quiebra el principio de capacidad contributiva, al gravarse una capacidad contributiva que realmente no se ha producido y por tanto, que sólo se deriva de la propia mecánica del impuesto.

El profesor Pérez Royo cuestionaba en el año 2000 el uso de fórmulas que dan lugar a plusvalías ficticias y decía que "es evidente que la fórmula examinada no conduce desde luego al incremento o plusvalía realmente obtenida en la transmisión de los terrenos urbanos, lo que plantea el problema de qué sucederá en aquellos casos en los que no exista en realidad ninguna plusvalía o exista en menor cuantía de la resultante por aplicación de la fórmula prevista en la LRHL. Parece razonable sostener que en estos casos, deberá prevalecer el incremento real –o la ausencia del mismo– sobre el estimado objetivamente por la Ley. De lo contrario, la fórmula legal sería claramente inconstitucional por vulneración del principio de capacidad contributiva- al gravar una capacidad económica inexistente-".⁵

Lo que se planteaba hace unos años como un supuesto de *laboratorio jurídico* en la actualidad son casos ciertos y reales que se derivan de las transacciones inmobiliarias.

Ante esta situación, los pronunciamientos de los tribunales tampoco ofrecen una respuesta unívoca. Así, existe un sector de los tribunales que defiende que en tanto que no se plantee la ilegalidad de la ordenanza fiscal cuestionada o la propia inconstitucionalidad de la ley que regula el impuesto, el ayuntamiento no puede liquidar este tributo de una manera distinta a la que el texto refundido le impone. En sentido contrario, se manifiestan otros órganos judiciales que inciden en que la base imponible está constituida por el incremento del valor de los terrenos, que ha de prevalecer, en todo caso, sobre lo que resulte de la aplicación de las reglas de cálculo del impuesto. Para este sector de los tribunales las reglas de valoración del impuesto sólo deben entrar en juego, cuando se acredita en términos económicos y reales un incremento de valor del suelo.

⁵ *Manual del sistema tributario español*. El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Octava edición. Civitas. Madrid 2000, p.301.

El Ararteko, como institución garantista y defensora de los derechos de la ciudadanía, ha de poner en evidencia que se está sometiendo a tributación plusvalías formales, derivadas de la propia mecánica del impuesto y que, en modo alguno, ponen de manifiesto una capacidad contributiva real del sujeto pasivo. Esto contrasta con el mandato constitucional, que recoge el art. 31.1 CE y conforme al que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”*.

Esta situación, a nuestro juicio, no se puede prolongar más en el tiempo, por lo que resulta inaplazable la reforma del impuesto, con el fin de que no se sometan a gravamen aquellas transacciones, cuando se puede acreditar que realmente no se ha producido en el período afectado un incremento del valor del suelo.

2. *Diversa metodología de valoración en el impuesto en relación con las segundas y posteriores transmisiones de derechos de superficie que afectan a viviendas de protección oficial (VPO).*

Una segunda problemática que hemos detectado en la determinación de la base imponible de este impuesto afecta a las segundas y posteriores transmisiones de derechos de superficie en viviendas protegidas.

El derecho de superficie es un derecho real que se constituye cuando el propietario de una finca cede a una tercera persona la facultad de edificar o de plantar sobre ella, atribuyendo así al superficiario, por un lado, la propiedad de lo edificado o plantado mientras esté vigente el derecho de superficie y por otro, un derecho real de goce sobre la finca propiedad del concedente. Desde el lado pasivo la constitución de este derecho comporta para quien continúa siendo propietario del suelo el deber de tener que soportar el gravamen superficiario. Esto es, mientras está vigente el derecho de superficie se disocia la propiedad del suelo y del vuelo, pero extinguido el derecho revierte en el titular del suelo la propiedad del vuelo.

El derecho de superficie, en el ámbito urbano, ha adquirido un gran impulso en el tráfico jurídico de la mano de la vivienda protegida. Un número importante de VPO en nuestra Comunidad Autónoma se ha adjudicado en régimen de derecho de superficie a 75 años. En estas viviendas, lo construido es propiedad de quien lo compra, pero el suelo sobre el que se asientan sigue siendo de naturaleza pública. Extinguido el derecho de superficie, la vivienda pasa de nuevo a manos de la administración, sin que sus propietarios tengan derecho a recibir una indemnización por ello.

La transmisión del derecho de superficie está sujeta al IIVTNU. En las liquidaciones giradas, a veces, se imputa como *valor del suelo* un valor que en realidad se corresponde con el valor de la transmisión del vuelo.



Las personas afectadas cuestionan las liquidaciones, porque el derecho, objeto de la transmisión, era un derecho de superficie, por lo que el valor de la transmisión de la vivienda no tuvo en cuenta, ni reflejó el valor del suelo o del terreno, que nunca se ha llegado a vender, pues su titularidad ha continuado siendo en todo momento pública.

En consecuencia, traen a colación que este impuesto grava, según su propia denominación, el incremento del valor de los terrenos urbanos. Unos terrenos que nunca fueron de su propiedad.

Ante la innegable sujeción del derecho de superficie al impuesto, las personas afectadas intentan que se tome en consideración la valoración del suelo que asigna el departamento de vivienda al terreno.

Poco ayuda en este empeño la enorme profusión normativa sobre determinación de los precios máximos de las viviendas de protección oficial. En todo caso, si se solicita al departamento que valore el suelo, de acuerdo con sus normas de valoración, éste efectúa la valoración y matiza que no pueden afirmar que el valor concretado sea el precio del suelo aplicable a efectos fiscales.

El principio de especialidad exige que se aplique en materia tributaria la legislación que regula este ámbito del derecho.

Las normas forales que regulan el IIVTNU concretan, de una manera muy similar, la base imponible del impuesto y señalan 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 veinte años.
A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo (...)*

El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales (...), se aplicarán sobre la parte del valor definido en la letra anterior que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”

Esto es, la normativa del impuesto hace una remisión al método de valoración que establece el ITPyAJD. La redacción de esta cuestión también resulta coincidente en los tres Territorios Históricos, pues las normas forales han reproducido con una ligera variación el tenor del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre



Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que rige este impuesto en Territorio Común.

En el ITP la base imponible, en principio, viene determinada por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituye o cede. En este impuesto únicamente son deducibles las cargas que disminuyen el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. Primera consecuencia, el pretendido gravamen del aumento de valor que ha experimentado el suelo, que en principio gravaría el IIVTNU, decae y es desplazado por el valor del derecho que se constituye o cede.

Segunda consecuencia, son de aplicación las normas de valoración que establece este impuesto.

Y es en este punto donde surgen las complicaciones, porque el método que recoge la norma, con carácter general en la constitución y transmisión de derechos reales, consiste en una reducción del valor de la transmisión en función de varios parámetros como la naturaleza del derecho real y su duración. Sin embargo, cuando el ITP aborda *“los derechos reales no incluidos en los apartados anteriores”* -ámbito genérico en el que por eliminación tiene cabida el derecho de superficie- se alude a que estos otros derechos reales *“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 legal del dinero⁶ vigente a la fecha del devengo del Impuesto, de la renta o pensión anual, o éste si aquél fuere menor.”*

La doctrina reconoce que las reglas que recoge el ITP son de imposible aplicación y pueden dar lugar a que en la práctica puedan quedar sin gravamen estas transmisiones, al no existir una forma clara de calcular la base imponible ⁷

Como se ha avanzado, el texto de nuestras normas forales es muy similar al que rige este impuesto en Territorio Común, por lo que resulta extensible esta valoración a nuestras normas forales.

⁶ El texto refundido prevé que *“Los derechos reales no incluidos en apartados anteriores 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...”*.

⁷ *Francisco Álvarez Arroyo Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (Plusvalías)*. Dykinson. Madrid 2004.

López León, Javier *Gestión e Inspección del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, edición nº 2*. Editorial El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Madrid, Abril 2011. *“La transmisión del derecho de superficie no se puede liquidar por el IIVTNU, dada la imposibilidad de aplicar el régimen de cálculo contemplado por el art. 45 del ITPAJD.”*



Probablemente, al regularse la remisión a los criterios de valoración que recoge el ITP se pensó únicamente en el derecho de usufructo, porque en esos momentos era el derecho real limitativo del dominio más habitual en el tráfico jurídico.

Entendemos la difícil posición en la que se encuentran las entidades locales con las segundas y posteriores transmisiones de los derechos de superficie, pues son transmisiones sujetas al impuesto, pero plantean un serio problema de cálculo de su valor. Asimismo, no se puede soslayar que el derecho de superficie que se suele transmitir se ha constituido sobre una vivienda de protección oficial.

Se ha de reconocer que la redacción de estos preceptos de la Norma Foral de una manera bastante literal se ha trasladado a las ordenanzas municipales. Sin embargo, ante redacciones o remisiones coincidentes de las distintas ordenanzas, la práctica de los ayuntamientos para concretar este elemento de la base imponible del impuesto es diversa. Así, al menos, nos consta que algunas entidades locales obvian el dato de que el derecho transmitido es un derecho de superficie y aplican las reglas del impuesto sobre el dato del valor catastral del suelo del inmueble transmitido. Esto es, calculan la base imponible del impuesto de una manera igual a como actuarían en el caso de que el derecho transmitido fuese el derecho de propiedad, porque el hecho de que la vivienda esté sujeta al régimen de protección oficial, consideran que es un dato que el Servicio de Catastro y Valoración ya ha incorporado, a la hora de asignar su valor catastral al inmueble afectado.

Otros municipios -en el Territorio Histórico de Bizkaia- determinan la base imponible sobre el Valor Mínimo Atribuible del suelo, integrado en un 70%, en la consideración de que el Valor Mínimo Atribuible, con carácter general, ya ha tenido en cuenta el carácter protegido de las viviendas sujetas a un régimen de protección pública.

Otros calculan la base imponible sobre el valor de transmisión del derecho de superficie, aplicando en su literalidad la remisión normativa en su primera determinación, esto es, en la parte que resulta aplicable del precepto.

Y algún otro, tomando como referencia las reglas de valoración de los usufructos temporales, integra en un 52,50% el valor catastral del suelo para concretar este elemento de la base imponible del impuesto.

Esta pluralidad de actuaciones ante un mismo texto normativo pone en evidencia la enorme confusión que genera la redacción actual del precepto, por lo que se hace preciso definir un sistema de valoración del suelo, cuando la transmisión afecta a un derecho de superficie, que permita determinar este elemento de la base imponible de una manera sencilla, clara y homogénea para todos los municipios del Territorio Histórico. Lo deseable, además, sería que el criterio de valoración por el que se opte resulte común en los tres territorios históricos.





En consecuencia, el mantenimiento de la actual configuración del IIVTNU evidencia disfunciones que pueden afectar al principio de capacidad contributiva, en la medida en que se desconoce la existencia real y no fraudulenta de transmisiones del derecho de propiedad y de derechos reales limitativos del dominio sobre bienes inmuebles por un precio inferior al de su adquisición. Asimismo, su actual redacción dificulta sobremanera la liquidación del impuesto, cuando la transmisión afecta a un derecho real de superficie sobre viviendas sujetas a protección pública.

Por todo ello, en conformidad con lo preceptuado en el artículo 11.b) de la Ley 3/1985, de 27 de febrero, por la que se crea y regula esta institución, el Ararteko ha considerado oportuno formular a las tres diputaciones forales la siguiente:

RECOMENDACIÓN GENERAL

1. Se debería abordar sin dilación la reforma de las Normas Forales que regulan el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con el fin de que no se sujete a tributación la transmisión de derechos reales, en los supuestos en los que se pueda acreditar que no ha tenido lugar ganancia patrimonial alguna, durante el período objeto de gravamen.
2. Se debería acometer la modificación de este impuesto, para que la transmisión de un derecho de superficie sobre una vivienda protegida se pueda liquidar de una manera sencilla y clara en todos los municipios de los territorios históricos.

