

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089494

DGT: 23-04-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0897/2024

### SUMARIO:

**IIVTNU. Base imponible.** *Fecha de inicio del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno respecto a la transmisión de la propiedad de los terrenos por parte de «las vendedoras» a «la compradora».* Varias entidades dedicadas a los servicios ferroviarios (en adelante «las vendedoras») son titulares de diversos terrenos de naturaleza urbana incluidos en cuatro ámbitos de actuación (tres áreas de planeamiento específico y un área de planeamiento remitido). Por parte de «las vendedoras» se prevé la transmisión por compraventa de determinados terrenos (bienes patrimoniales) y de derechos de aprovechamientos urbanísticos (sobre terrenos que no son objeto de transmisión por ser de dominio público y afectos al sistema ferroviario) a una sociedad de promoción inmobiliaria (en adelante «la compradora»). Una vez realizada la compraventa, se llevará a cabo la ejecución del desarrollo urbanístico mediante el instrumento del sistema de compensación, con la creación de una o varias Juntas de Compensación, de carácter fiduciario, a las que «la compradora» aportará los terrenos y los derechos de aprovechamiento urbanístico que había adquirido y una vez finalizado, se adjudicarán las parcelas de resultado a los juntacompensantes, en la proporción correspondiente. Posteriormente, por parte de «la compradora» se podrá proceder a la transmisión de la propiedad de parcelas resultantes a terceros. Desde la fecha de la adquisición de los inmuebles, entre los años 1942 a 1961, y durante todos los años de tenencia del bien inmueble por «las vendedoras», se ha generado un incremento de valor del terreno del que son propietarias y, si bien, durante el período de tiempo en que el inmueble tenía la condición de bien demanial dicho incremento de valor no podía materializarse mediante su venta, no por ello no se producía, y cuando en los últimos 10 años el inmueble se desafecta del dominio público, y pasa a ser un bien patrimonial, el incremento de valor que obtiene el titular del bien con su transmisión es el generado durante todo el tiempo de su tenencia y no solo desde la fecha de la desafectación. Por tanto, la fecha de inicio del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno a efectos de determinar la base imponible según el art. 107 del TRLRHL será la fecha de adquisición del terreno, con un máximo de 20 años, tal como dispone dicho artículo, siendo indiferentes las fechas de afectación y desafectación, dado que no suponen ni la transmisión de la propiedad ni la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio.

**Hecho imponible.** *Derechos de aprovechamiento urbanístico.* El derecho de aprovechamiento urbanístico se puede definir como el derecho a edificar o construir la máxima superficie edificable existente o que se asigna, de acuerdo con el planeamiento urbanístico, sobre un terreno o parcela determinada. El derecho de aprovechamiento urbanístico es un derecho que nace, para su titular, desligado o con independencia de la propiedad sobre el suelo, sin perjuicio de que, en la mayoría de las ocasiones, el titular del suelo sea el titular del derecho de aprovechamiento urbanístico sobre el mismo. De conformidad con el art.104. 3 TRLRHL, la transmisión a un tercero del derecho de aprovechamiento urbanístico no está sujeta al IIVTNU, ya que no se trata de la transmisión de la propiedad de un terreno urbano ni de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre dicho terreno. Lo que sí estará sujeto al impuesto será la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana en los que puedan haberse materializado los derechos de aprovechamiento urbanístico, por cualquier título, o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. Si el derecho de aprovechamiento urbanístico se instrumentaliza como un derecho real, la transmisión del mismo estará sujeta al IIVTNU. Y el devengo del impuesto se produciría en la fecha en la que se constituya tal derecho real. En este caso, «las vendedoras» van a transmitir por compraventa a «la compradora» unos derechos de aprovechamiento urbanístico sobre terrenos de su propiedad que son de dominio público por estar afectos a los servicios ferroviarios. Los terrenos de dominio público no van a ser objeto de transmisión en ningún momento, ya que van a seguir afectos a los servicios ferroviarios. Los derechos de aprovechamiento urbanístico que se transmiten no se van a materializar hasta que finalice la ejecución del proyecto de urbanización y por parte de la Junta de Compensación se adjudiquen a «la compradora» las parcelas de terreno resultantes que correspondan a dichos derechos. En consecuencia, se considera que la transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanístico realizada por «las vendedoras» no está sujeta al IIVTNU. *Aportación de las parcelas a la Junta de Compensación.* Una vez «la compradora» adquiera la propiedad de los terrenos, así como los derechos de aprovechamiento urbanístico, todos ellos serán aportados por «la compradora» a una o varias Juntas de Compensación de carácter fiduciario que se crearán para el desarrollo urbanístico de cada una de las unidades de ejecución que engloban el proyecto. Las citadas Juntas de Compensación llevarán a cabo el desarrollo del proceso urbanístico, que incluye la aprobación del proyecto de reparcelación y la adjudicación de las parcelas de resultado a los

juntacompensantes en la proporción que corresponda. La «compradora» aporta a la Junta de Compensación, por una parte, parcelas de terrenos, y, por otra, derechos de aprovechamiento urbanístico. Al respecto, no tienen la consideración de transmisión de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU, ni las aportaciones de los terrenos por «la compradora» a la Junta de Compensación de carácter fiduciario, ni la adjudicación de las parcelas resultantes por dicha Junta a «la compradora», siempre que dicha adjudicación se haga de forma proporcional a los terrenos en su día aportados a la Junta. Habrá que tener en cuenta, a la hora de evaluar el incremento de valor operado en los terrenos resultantes en una futura transmisión de la propiedad, que la fecha inicial del período de generación del incremento de valor será la fecha en la que «la compradora» adquirió la propiedad de los terrenos posteriormente aportados a la Junta de Compensación y no la fecha en la que la Junta de Compensación adjudicó a «la compradora» los terrenos resultantes. Es decir, el período de generación del incremento de valor no se interrumpió por la adjudicación de las parcelas resultantes del proceso de compensación, ya que esta operación no estuvo sujeta al IIVTNU y no supuso el devengo del impuesto. Si la incorporación de los terrenos afectados, es obvio que, al terminarse la obra urbanizadora, los solares resultantes que correspondan a cada propietario siguen siendo propiedad de ellos. Se ha operado una mutación física en el objeto de la propiedad, pero subsiste el derecho. En relación con la aportación a la Junta de Compensación de los derechos de aprovechamiento urbanístico y posterior adjudicación a «la compradora» de la propiedad de parcelas resultantes, no se cumplen los requisitos establecidos en el art. 23.7 del TRLSRU para que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción al IIVTNU en la adjudicación de la citada Junta a los juntacompensantes, ya que no se da la proporción entre lo aportado y lo adjudicado. «La compradora» aporta a la Junta unos derechos de aprovechamiento urbanístico que no tienen la consideración de terrenos urbanos ni de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los referidos terrenos y la Junta le adjudica la propiedad de unas parcelas de terreno urbano. En consecuencia, la adjudicación de la propiedad de las parcelas resultantes de terreno urbano por la Junta de Compensación a «la compradora» es una transmisión de la propiedad de terrenos urbanos a título oneroso, que da lugar a la sujeción al IIVTNU. Futura transmisión por parte de «la compradora» de los terrenos urbanos adjudicados por la Junta de Compensación. La futura transmisión por parte de «la compradora» de los terrenos urbanos adjudicados por la Junta de Compensación, como transmisión de la propiedad de terrenos, dará lugar a la sujeción al IIVTNU. En cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno a efectos de la aplicación de los coeficientes del artículo 107.4 del TRLRHL para la determinación de la base imponible del impuesto, hay que distinguir entre si se trata de la transmisión de terrenos que se adjudicaron en compensación de terrenos aportados por «la compradora» a la Junta de Compensación, como estos últimos, a su vez, fueron los terrenos adquiridos por «la compradora» en la primera de las operaciones planteadas, el período de generación será el número de años por entero transcurridos desde la adquisición por «la compradora» de la propiedad de los terrenos originarios que fueron aportados a la Junta hasta la fecha de esa futura transmisión. Por el contrario, si se trata de la transmisión de terrenos que se adjudicaron a «la compradora» en compensación por los derechos de aprovechamiento urbanístico aportados a la Junta, como en dicha adjudicación ya se devengó el impuesto, el período de generación será el número de años por entero transcurridos desde la adjudicación a «la compradora» de la propiedad de la parcela resultante hasta la fecha de la futura transmisión. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes [Esta consulta ha sido ampliada por la Consulta DGT V1759/2024 de 17-07-2024 (NFC089495)].

## PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TRLHL), arts. 104 a 110.  
Ley 33/2003 (Patrimonio de las Administraciones Públicas), arts. 4 a 7, 69 y 73.  
Código Civil, arts. 334 y 609.  
Ley 58/2003 (LGT), art. 14.  
RDLeg 7/2015 (TR Ley del Suelo), arts. 23 y 65.  
Decreto de 8 de febrero de 1946 (Ley Hipotecaria), art. 1.

## Descripción sucinta de los hechos:

Se pretende realizar la siguiente operación inmobiliario-urbanística:

Varias entidades dedicadas a los servicios ferroviarios (en adelante "las vendedoras") son titulares de diversos terrenos de naturaleza urbana incluidos en cuatro ámbitos de actuación (tres áreas de planeamiento específico y un área de planeamiento remitido).

Por parte de "las vendedoras" se prevé la transmisión por compraventa de determinados terrenos (bienes patrimoniales) y de derechos de aprovechamientos urbanísticos (sobre terrenos que no son objeto de transmisión por ser de dominio público y afectos al sistema ferroviario) a una sociedad de promoción inmobiliaria (en adelante "la compradora").

Una vez realizada la compraventa, se llevará a cabo la ejecución del desarrollo urbanístico mediante el instrumento del sistema de compensación, con la creación de una o varias Juntas de Compensación, de carácter fiduciario, a las que "la compradora" aportará los terrenos y los derechos de aprovechamiento urbanístico que había adquirido y una vez finalizado, se adjudicarán las parcelas de resultado a los juntacompensantes, en la proporción correspondiente.

Posteriormente, por parte de "la compradora" se podrá proceder a la transmisión de la propiedad de parcelas resultantes a terceros.

## Cuestión planteada:

1.- En la transmisión de la propiedad de los terrenos por parte de "las vendedoras" a "la compradora", ¿Cuál es el momento inicial del cómputo del período de generación del incremento de valor: la fecha de adquisición del terreno o la fecha en la que el terreno fue desafectado del dominio público?

2.- Si la transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanísticos sobre los terrenos que continúan siendo de dominio público ferroviario, de "las vendedoras" a "la compradora" realizada antes de la aprobación del proyecto de reparcelación determina o no la sujeción al IIVTNU.

3.- Si la adjudicación de las parcelas resultantes por la junta de compensación a "la compradora" no conllevaría ninguna transmisión sujeta al IIVTNU.

4.- En la futura transmisión de la propiedad que lleve a cabo "la compradora" de las parcelas resultantes que tenían su origen en los derechos de aprovechamiento urbanístico, ¿cuál sería el momento inicial del cómputo del período de generación del incremento de valor: la fecha de adquisición de las parcelas de las que derivan los derechos de aprovechamiento urbanístico, la fecha de adquisición de tales derechos por "la compradora" o la fecha de adquisición de las parcelas de resultado mediante la adjudicación de la Junta de Compensación a "la compradora"?

## 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 artículo 104 del TRLRHL regula en su apartado 1 la naturaleza y el 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 artículo 106 del TRLRHL regula los sujetos pasivos del impuesto, y dispone en su apartado 1:

“1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.”

El artículo 107 del TRLRHL regula la determinación de la base imponible del impuesto, y en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 26/2021, dispone:

“1. 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 periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4.

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

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

(...).

4. El periodo de generación del incremento de valor será el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, la base imponible del IIVTNU se determina, como regla general, multiplicando el valor catastral del terreno en la fecha de devengo por el coeficiente que corresponda al período de generación del incremento, conforme a lo previsto en el apartado 4 del artículo 107.

En relación con el devengo del IIVTNU, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL señala que:

“1. El impuesto se devenga:

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

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

1.- En contestación a la primera cuestión planteada, cabe señalar lo siguiente:

El artículo 4 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas, atendiendo al régimen jurídico al que están sujetos, clasifica los bienes que integran el patrimonio de las Administraciones Públicas en bienes de dominio público o demaniales y bienes de dominio privado o patrimoniales.

El artículo 5 de esta misma Ley dispone que “Son bienes y derechos de dominio público los que, siendo de titularidad pública, se encuentren afectados al uso general o al servicio público, así como aquellos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales.”.

Entre los principios aplicables a la gestión y administración de los bienes de dominio público, el artículo 6 de la Ley 33/2003 enumera los de inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad.

En el mismo sentido, el artículo 30 establece que “Los bienes y derechos de dominio público o demaniales son inalienables, imprescriptibles e inembargables.”.

El artículo 7 dispone que “Son bienes y derechos de dominio privado o patrimoniales los que, siendo de titularidad de las Administraciones públicas, no tengan el carácter de demaniales.”.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley, la afectación es el acto que determina la vinculación de los bienes y derechos a un uso general o a un servicio público, y su consiguiente integración en el dominio público. En cuanto a la forma de la afectación, el artículo 66 dispone que “Salvo que la afectación derive de una norma con rango legal, ésta deberá hacerse en virtud de acto expreso por el órgano competente, en el que se indicará el bien o derecho a que se refiera, el fin al que se destina, la circunstancia de quedar aquél integrado en el dominio público y el órgano al que corresponda el ejercicio de las competencias demaniales, incluidas las relativas

a su administración, defensa y conservación.”. A continuación, el apartado 2 del artículo 66 enumera una serie de supuestos que surten los mismos efectos que la afectación expresa.

También, el artículo 73, que regula la adscripción, dispone que “Los bienes y derechos patrimoniales de la Administración General del Estado podrán ser adscritos a los organismos públicos dependientes de aquélla para su vinculación directa a un servicio de su competencia, o para el cumplimiento de sus fines propios. En ambos casos, la adscripción llevará implícita la afectación del bien o derecho, que pasará a integrarse en el dominio público.”.

En cuanto a la desafectación, el artículo 69 establece que “Los bienes y derechos demaniales perderán esta condición, adquiriendo la de patrimoniales, en los casos en que se produzca su desafectación, por dejar de destinarse al uso general o al servicio público.”. Salvo en los supuestos previstos en esta ley, la desafectación deberá realizarse siempre de forma expresa.

La afectación y desafectación de un bien no supone ni adquisición ni transmisión de su propiedad, ya que el bien sigue siendo propiedad del mismo organismo, lo único que supone es el cambio de su naturaleza, ya que la afectación es el cambio de bien patrimonial a bien demanial y la desafectación el cambio a la inversa.

De acuerdo con el artículo 609 del Código Civil, “La propiedad se adquiere por la ocupación. La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición. Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.”.

La afectación y desafectación no son ninguno de los medios señalados en el artículo 609 del Código Civil para la adquisición o transmisión de la propiedad o de los derechos reales.

La afectación y desafectación solo suponen un cambio en el destino del bien inmueble, sin que afecte a la propiedad del bien, que sigue siendo de su titular.

Al igual que otros negocios jurídicos, como la segregación o la división en régimen de propiedad horizontal de un bien inmueble, no afectan a la propiedad del inmueble.

En la consulta se señala que los terrenos cuya propiedad pretenden transmitir “las vendedoras” fueron adquiridos entre los años 1942 y 1961 y adscritos al dominio público por su afección al sistema general ferroviario. Y que, a lo largo de los últimos 10 años, estos terrenos han sido desafectados, pasando a tener el carácter de bienes patrimoniales.

Es cierto que la naturaleza demanial de un terreno impide su enajenación, ya que los bienes del dominio público son inalienables, Si se quiere enajenar un bien demanial, primero habrá que acordar su desafectación, pasando a tener carácter patrimonial, y ya podrá ser objeto de enajenación.

Ahora bien, el hecho de que el bien demanial sea inalienable y esté fuera del comercio no quiere decir que carezca de valor, lo que no tendrá será un precio de mercado porque no se puede enajenar. Pero una vez desafectado del dominio público, y ya como bien patrimonial, podrá enajenarse al precio de mercado que tenga en esa fecha, que no será el valor por el que fue adquirida su propiedad hace años, lo cual sería absurdo y no coincidente con la realidad económica.

Pretender que no se ha producido incremento de valor implicaría que si un bien se adquiere, por ejemplo en 1950, y en ese momento se afecta al dominio público y en el año 2024 se desafecta y acto seguido se acuerda su enajenación, tendría que transmitirse por el mismo precio por el que se adquirió en 1950, dado que no se ha incrementado su valor.

Es evidente que desde la fecha de la adquisición de los inmuebles, entre los años 1942 a 1961, y durante todos los años de tenencia del bien inmueble por “las vendedoras”, se ha generado un incremento de valor del terreno del que son propietarias y, si bien, durante el período de tiempo en que el inmueble tenía la condición de bien demanial dicho incremento de valor no podía materializarse mediante su venta, no por ello no se producía, y cuando en los últimos 10 años el inmueble se desafecta del dominio público, y pasa a ser un bien patrimonial, el incremento de valor que obtiene el titular del bien con su transmisión es el generado durante todo el tiempo de su tenencia y no solo desde la fecha de la desafectación.

Del mismo modo que si se adquiere un terreno rústico, cuya transmisión como tal no estaría sujeta al IIVTNU (artículo 104.2 del TRLRHL), pero 15 años más tarde y, de acuerdo con la normativa urbanística, se modifica su naturaleza, pasando a ser un terreno de naturaleza urbana, y, después de 5 años, su dueño transmite su propiedad por compraventa, el período de generación de valor será 20 años (el número de años completos transcurridos desde su adquisición) y no los 5 años que lleva como terreno urbano. En este sentido se pronunció la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 29 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de ley 2362/1996), en la que en su fundamento de derecho cuarto sienta la siguiente doctrina legal:

“en el Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana resulta inoperante la situación urbanística de los terrenos en el inicio del período impositivo o incluso durante el mismo, ya que lo decisivo es que, en el momento de la transmisión determinante del devengo, tengan la condición de urbanos, en los términos prevenidos para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o con arreglo a las disposiciones e instrumentos urbanísticos aplicables.”.

Este criterio ha sido ratificado por el mismo Tribunal en su sentencia 1003/2023, de 13 de julio de 2023 (recurso 215/2022).

Asimismo, el Tribunal Supremo en su sentencia 313/2019, de 12 de marzo de 2019 (recurso de casación 3107/2017), en cuanto a la pretensión de incorporar los gastos de urbanización de un terreno al precio de adquisición a los efectos de determinar la existencia o no de incremento de valor del terreno por comparación con el precio de enajenación, señala lo siguiente:

“lo que la recurrente pretende es introducir en el cálculo de la diferencia patrimonial un coste, distinto al de adquisición, producido en un momento posterior al de adquisición. Ha de estarse a ese momento de integración en el patrimonio del sujeto pasivo del objeto material del tributo para determinar el coste de adquisición.

(...).

El IIVTNU es un impuesto directo, de naturaleza real, que grava, no el beneficio económico de una determinada actividad empresarial o económica, ni el incremento de patrimonio puesto de manifiesto con motivo de la transmisión de un elemento patrimonial integrado por suelo de naturaleza urbana, sino la renta potencial puesta de manifiesto en el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto durante el periodo de permanencia del bien en el patrimonio del transmitente, con un máximo de 20 años.

Ciertamente, cabe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, pero ello habrá de ser en el marco de los hechos de los actos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el periodo de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes.”.

En consecuencia, la fecha de inicio del cómputo del período de generación del incremento de valor del terreno a efectos de determinar la base imponible según el artículo 107 del TRLRHL será la fecha de adquisición del terreno, con un máximo de 20 años, tal como dispone dicho artículo, siendo indiferentes las fechas de afectación y desafectación, dado que no suponen ni la transmisión de la propiedad ni la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio.

2.- En contestación a la segunda cuestión planteada, relativa a la transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico sobre terrenos que son del dominio público ferroviario y cuya propiedad no va a ser objeto de transmisión, cabe indicar lo siguiente:

El derecho de aprovechamiento urbanístico se puede definir como el derecho a edificar o construir la máxima superficie edificable existente o que se asigna, de acuerdo con el planeamiento urbanístico, sobre un terreno o parcela determinada. El derecho de aprovechamiento urbanístico es un derecho que nace, para su titular, desligado o con independencia de la propiedad sobre el suelo, sin perjuicio de que, en la mayoría de las ocasiones, el titular del suelo sea el titular del derecho de aprovechamiento urbanístico sobre el mismo.

Hay que señalar, en primer lugar, que en materia de aprovechamientos urbanísticos habrá que estar a la legislación urbanística territorial correspondiente al enclave del inmueble. Para comprender la inscripción del aprovechamiento urbanístico en el Registro de la Propiedad es necesario distinguir entre los siguientes conceptos que son los utilizados por la mayoría de las legislaciones urbanísticas:

- Aprovechamiento objetivo o real (materializable): es la cantidad de metros cuadrados de construcción cuya materialización efectiva permite el planeamiento urbanístico en un terreno. Este aprovechamiento no tiene acceso al Registro de la Propiedad, siendo publicidad suficiente la derivada de la norma urbanística.

- Aprovechamiento tipo: es la edificabilidad por metro cuadrado que el planeamiento urbanístico establece para los terrenos comprendidos en un Área de Reparto, a fin de que a sus propietarios les corresponda, en régimen de igualdad, un aprovechamiento subjetivo idéntico o similar, con independencia de los diferentes aprovechamientos objetivos que el plan permita construir en sus fincas. Al ser una previsión normativa tampoco tiene acceso al Registro de la Propiedad.

- Aprovechamiento subjetivo o apropiable: es la cantidad de metros cuadrados edificables sobre un terreno o parcela, que expresan el contenido urbanístico lucrativo del derecho de propiedad de un terreno. Se obtiene aplicando a la parcela de terreno el porcentaje de aprovechamiento tipo que determina la legislación vigente. Constituye el objeto del aprovechamiento urbanístico, en cuanto derecho real inmobiliario y, por tanto, es el que tiene acceso al Registro de la Propiedad.

- Excedente de aprovechamiento: es la diferencia positiva que resulta al restar del aprovechamiento objetivo o material de un terreno el aprovechamiento subjetivo o apropiable que corresponda al mismo. Es el exceso de aprovechamiento materializable sobre el apropiable por el titular del terreno, de forma que si el titular desea

materializar en su finca todo el aprovechamiento que el plan ha previsto para esta, deberá adquirir las unidades de aprovechamiento que le falten.

Una vez aprobados los instrumentos del Planeamiento Urbanístico, el derecho de aprovechamiento urbanístico comprende una serie de valores numéricos (coeficientes multiplicadores), que dichos instrumentos confieren a las fincas comprendidas en cada una de las áreas homogéneas delimitadas en los mismos, para su futura ejecución.

En esta fase, de conformidad con el artículo 104 del TRLRHL, la transmisión a un tercero del derecho de aprovechamiento urbanístico no está sujeta al IIVTNU, ya que no se trata de la transmisión de la propiedad de un terreno urbano ni de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio sobre dicho terreno.

Conforme al artículo 14 de la Ley 58/2003, General Tributaria, no se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Lo que sí estará sujeto al impuesto será la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana en los que puedan haberse materializado los derechos de aprovechamiento urbanístico, por cualquier título, o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Una vez el Planeamiento Urbanístico llega a la fase última de su desarrollo, entra en fase de ejecución. En esta fase ya se perfilan definitivamente contenidos edificatorios concretos, atribuidos a parcelas adscritas a polígonos delimitados, situados en áreas de superficie concretas, fijándose a este fin “unidades de ejecución”. En esta fase, el derecho de aprovechamiento urbanístico adquiere la naturaleza de derecho real.

Así, de acuerdo con el artículo 65 del texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana, aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, son inscribibles en el Registro de la Propiedad, entre otros, los actos de transferencia y gravamen del aprovechamiento urbanístico.

El artículo 1 de la Ley Hipotecaria, aprobado por el Decreto de 8 de febrero de 1946, establece que el Registro de la Propiedad tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles.

El derecho de aprovechamiento urbanístico ejecutado es un derecho real desde el prisma de su tipificación positiva, pues, al ser susceptible de inscripción en el Registro de la Propiedad, encaja dentro de los perfiles del apartado 10º del artículo 334.1 del Código Civil, entre los denominados “demás derechos reales sobre bienes inmuebles”.

El ordenamiento jurídico reconoce y protege los derechos reales que tienen un carácter no limitado o de numerus apertus.

El derecho de aprovechamiento urbanístico se configurará, bien como un derecho real de superficie, bien como un derecho real de vuelo o derecho a elevar.

Si el derecho de aprovechamiento urbanístico se instrumentaliza como un derecho real, la transmisión del mismo estará sujeta al IIVTNU. Y el devengo del impuesto se produciría en la fecha en la que se constituya tal derecho real.

En el caso objeto de consulta, por parte de “las vendedoras” se van a transmitir por compraventa a “la compradora” unos derechos de aprovechamiento urbanístico sobre terrenos de su propiedad que son de dominio público por estar afectos a los servicios ferroviarios.

Los terrenos de dominio público no van a ser objeto de transmisión en ningún momento, ya que van a seguir afectos a los servicios ferroviarios.

Los derechos de aprovechamiento urbanístico que se transmiten no se van a materializar hasta que finalice la ejecución del proyecto de urbanización y por parte de la Junta de Compensación se adjudiquen a “la compradora” las parcelas de terreno resultantes que correspondan a dichos derechos.

En consecuencia, se considera que la transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanístico realizada por “las vendedoras” no está sujeta al IIVTNU.

3.- En relación con la tercera cuestión planteada, se manifiesta que, una vez “la compradora” adquiera la propiedad de los terrenos, así como los derechos de aprovechamiento urbanístico, todos ellos serán aportados por “la compradora” a una o varias Juntas de Compensación de carácter fiduciario que se crearán para el desarrollo urbanístico de cada una de las unidades de ejecución que engloban el proyecto. Las citadas Juntas de Compensación llevarán a cabo el desarrollo del proceso urbanístico, que incluye la aprobación del proyecto de reparcelación y la adjudicación de las parcelas de resultado a los juntacompensantes en la proporción que corresponda.

El texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (en adelante TRLSRU), aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, dispone en su artículo 23:

“1. El acuerdo aprobatorio de los instrumentos de distribución de beneficios y cargas produce el efecto de la subrogación de las fincas de origen por las de resultado y el reparto de su titularidad entre los propietarios, el

promotor de la actuación, cuando sea retribuido mediante la adjudicación de parcelas incluidas en ella, y la Administración, a quien corresponde el pleno dominio libre de cargas de los terrenos a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 18. En este supuesto, si procede la distribución de beneficios y cargas entre los propietarios afectados por la actuación, se entenderá que el titular del suelo de que se trata aporta, tanto la superficie de su rasante, como la del subsuelo, o vuelo que de él se segrega.

(...)

7. Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso.”.

Las juntas de compensación son agentes descentralizados de la Administración urbanística y tienen personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. Desde la operativa de su funcionamiento, las juntas pueden ser fiduciarias o no fiduciarias, en función de que, respectivamente, las juntas tengan simplemente la condición de gestor de los terrenos o de los derechos reales inmobiliarios afectados por la actuación urbanística, sin devenir titular de ellos, o bien, se les transmita por los partícipes el pleno y efectivo dominio o titularidad de los derechos reales inmobiliarios afectados por dicha actuación. En las juntas de carácter fiduciario no se produce la mencionada transmisión del dominio, actuando la junta como mera fiduciaria de sus miembros, realizando las obras de urbanización en nombre propio, pero por cuenta de sus miembros.

Se llega así a la sustitución, a todos los efectos y sin solución de continuidad en las respectivas titularidades, de las parcelas primitivas por las nuevas objeto de adjudicación. Se genera, por tanto, una subrogación real de las parcelas antiguas por las nuevas parcelas y de las titularidades existentes sobre las primeras por idénticas sobre las segundas, siempre que quede establecida claramente la correspondencia entre unas y otras fincas. La aprobación definitiva del proyecto de compensación producirá los mismos efectos jurídicos que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación.

Así, si la incorporación de los miembros de la Junta de Compensación no supuso la transmisión de la propiedad de los terrenos afectados, es obvio que, al terminarse la obra urbanizadora, los solares resultantes que correspondan a cada propietario siguen siendo propiedad de ellos. Se ha operado una mutación física en el objeto de la propiedad, pero subsiste el derecho.

En el caso objeto de consulta, “la compradora” aporta a la Junta de Compensación, por una parte, parcelas de terrenos, y, por otra, derechos de aprovechamiento urbanístico.

En relación con la aportación de las parcelas de terrenos, y, de acuerdo con lo dispuesto anteriormente, no tienen la consideración de transmisión de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU, ni las aportaciones de los terrenos por “la compradora” a la Junta de Compensación de carácter fiduciario, ni la adjudicación de las parcelas resultantes por dicha Junta a “la compradora”, siempre que dicha adjudicación se haga de forma proporcional a los terrenos en su día aportados a la Junta.

A estos efectos, el anteriormente transcrito artículo 23.7 del TRLSRU dispone que las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del IIVTNU.

Ahora bien, habrá que tener en cuenta, a la hora de evaluar el incremento de valor operado en los terrenos resultantes en una futura transmisión de la propiedad, que la fecha inicial del período de generación del incremento de valor será la fecha en la que “la compradora” adquirió la propiedad de los terrenos posteriormente aportados a la Junta de Compensación y no la fecha en la que la Junta de Compensación adjudicó a “la compradora” los terrenos resultantes. Es decir, el período de generación del incremento de valor no se interrumpió por la adjudicación de las parcelas resultantes del proceso de compensación, ya que esta operación no estuvo sujeta al IIVTNU y no supuso el devengo del impuesto.

Este criterio es el recogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de fechas 13 de mayo de 1994, 28 de enero de 1995 y 26 de julio de 1996. Y, asimismo, en la consulta de la Dirección General de Tributos número 0025-04, de 14 de enero de 2004.

En segundo lugar, en relación con la aportación a la Junta de Compensación de los derechos de aprovechamiento urbanístico y posterior adjudicación a “la compradora” de la propiedad de parcelas resultantes, no

se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 23.7 del TRLSRU para que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción al IIVTNU en la adjudicación de la citada Junta a los juntacompensantes, ya que no se da la proporción entre lo aportado y lo adjudicado. “La compradora” aporta a la Junta unos derechos de aprovechamiento urbanístico que no tienen la consideración de terrenos urbanos ni de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los referidos terrenos y la Junta le adjudica la propiedad de unas parcelas de terreno urbano.

A estos efectos, el segundo párrafo del artículo 23.7 del TRLSRU dispone que “Cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso.”.

En consecuencia, la adjudicación de la propiedad de las parcelas resultantes de terreno urbano por la Junta de Compensación a “la compradora” es una transmisión de la propiedad de terrenos urbanos a título oneroso, que da lugar a la sujeción al IIVTNU.

4.- Por último, y en relación con la cuarta cuestión planteada de la tributación en el IIVTNU de la futura transmisión por parte de “la compradora” de los terrenos urbanos adjudicados por la Junta de Compensación, como transmisión de la propiedad de terrenos, dará lugar a la sujeción al IIVTNU.

En cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno a efectos de la aplicación de los coeficientes del artículo 107.4 del TRLRHL para la determinación de la base imponible del impuesto, hay que distinguir entre:

- Si se trata de la transmisión de terrenos que se adjudicaron en compensación de terrenos aportados por “la compradora” a la Junta de Compensación, como estos últimos, a su vez, fueron los terrenos adquiridos por “la compradora” en la primera de las operaciones planteadas, tal como se ha indicado en el punto 3 anterior, el período de generación será el número de años por entero transcurridos desde la adquisición por “la compradora” de la propiedad de los terrenos originarios que fueron aportados a la Junta hasta la fecha de esa futura transmisión.

- Si se trata de la transmisión de terrenos que se adjudicaron a “la compradora” en compensación por los derechos de aprovechamiento urbanístico aportados a la Junta, como en dicha adjudicación ya se devengó el impuesto (según lo señalado en el punto 3 anterior), el período de generación será el número de años por entero transcurridos desde la adjudicación a “la compradora” de la propiedad de la parcela resultante hasta la fecha de la futura transmisión. En el caso de que el período de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.