

## CIRCULAR 01/2018

### – IMPUESTOS LOCALES –

#### EL IIVTNU: CRÓNICA DE UNA REFORMA ANUNCIADA

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), también conocido como plusvalía municipal o arbitrio de plusvalía, es un impuesto de carácter municipal, que viene a gravar el incremento de valor de los terrenos urbanos. Su hecho imponible parte de la presunción de que el mero transcurso del tiempo incrementa el valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuestión esta muy discutible. Razón por la cual, muchos contribuyentes, han sostenido que se trata de una norma inconstitucional, más aún en los casos en los que, con ocasión de la transmisión de los inmuebles en cuestión, se generan pérdidas patrimoniales.

Y así ha sido, recientemente, fue declarada su inconstitucionalidad por la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (STC 59/2017), en la que se vino a reconocer que el IIVTNU podría llegar a gravar situaciones de riqueza totalmente ficticias o inexistentes en base a la configuración actual de su hecho imponible.

El problema es que la citada Sentencia no ha sido todo lo clara que hubiese sido deseado, generando discrepancias interpretativas entre los diferentes Tribunales Superiores de Justicia (TSJ). No obstante ello, dicha situación se solucionará en breve, por cuanto el Tribunal Supremo (TS) ha admitido a trámite, mediante auto de 21 de diciembre de 2017, un recurso de casación en el que se pronunciará sobre el alcance de la STC 59/2017. Mientras tanto, el grupo parlamentario popular, el pasado 9 de marzo de 2018, ha presentado una Propuesta de Ley para modificar la redacción actual del IIVTNU y así ajustarlo a los principios constitucionales.

Pues bien, en esta situación de incertidumbre, el contribuyente de este impuesto, presuponemos que querrá saber si puede recuperar el impuesto pagado indebidamente (cuál sería el plazo para ello), o si debe pagarlo en aquellos casos que éste se devengue en el futuro. Cuestiones estas que trataremos de aclarar en la presente Circular.

#### I. APROXIMACIÓN A LA CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL IIVTNU

Según establece la propia normativa<sup>1</sup>, el IIVTNU consiste en un impuesto de carácter directo que vendría a gravar **el incremento de valor experimentado por los terrenos de naturaleza urbana**, con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos<sup>2</sup>.

Su base imponible estaría constituida **por el incremento del valor de los terrenos en cuestión**, puesto de manifiesto en el momento de la transmisión, y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años<sup>3</sup>.

A los efectos del cálculo de dicho incremento, la norma establece que **el mismo se determinará, mediante la aplicación al valor catastral correspondiente al terreno en el momento de su transmisión<sup>4</sup>, de un determinado coeficiente**, el cual variará en función del periodo de tenencia del inmueble en el patrimonio del transmitente<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> El artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) es el que vendría a determinar el hecho imponible del IIVTNU.

<sup>2</sup> El impuesto se devenga tanto si la transmisión o la constitución es de carácter onerosa (es decir, con contraprestación) o lucrativa (sin contraprestación).

<sup>3</sup> Artículo 107.1 del TRLHL.

<sup>4</sup> Lógicamente, si lo que se transmite es una vivienda, tan solo se incluiría en la base imponible la parte del valor catastral correspondiente al suelo (o terreno).

<sup>5</sup> Artículo 107.2 del TRLHL.

Y, una vez determinado el incremento tributable, al mismo se le aplicaría el **tipo de gravamen** correspondiente, resultando con ello la cuota a pagar por parte del sujeto pasivo (el transmitente en las transmisiones onerosas, o el adquirente en las transmisiones lucrativas).

## II. ORIGEN DEL CONFLICTO: PRIMERAS INTERPRETACIONES DE LOS TSJ

Pues bien, **en un escenario de bonanza económica**, y plena expansión del mercado inmobiliario, el IIVTNU no planteó problema alguno por cuanto en la mayoría de los casos los inmuebles se transmitían por un precio superior al de adquisición, generándose una ganancia patrimonial.

En tales casos, no resultaba extraño un impuesto que gravase los incrementos de valor experimentados por los inmuebles, por cuanto estos incrementos eran reales.

Sin embargo, **la situación cambió radicalmente con el estallido de la crisis inmobiliaria**, y la caída en picado de los precios de los inmuebles. En dicho momento, aquellos contribuyentes que transmitieron sus inmuebles por un precio inferior al de adquisición, generándoseles la correspondiente pérdida patrimonial, se vieron en la situación de tener que abonar el IIVTNU, aun habiendo obtenido las citadas pérdidas.

Ello ocurrió así, por cuanto, como hemos comentado anteriormente, la base imponible del impuesto no atiende a la plusvalía realmente puesta de manifiesto, sino a un hipotético incremento de valor calculado en base al valor catastral del inmueble y al periodo de años de tenencia del inmueble en el patrimonio del transmitente.

**En dicho contexto, muchos contribuyentes, plantearon la inconstitucionalidad del IIVTNU**, impugnando las correspondientes liquidaciones y solicitando la devolución de los ingresos efectuados por dicho impuesto, cuestión ésta que llegó a los Tribunales de Justicia.

En concreto, fueron **los TSJ** de las diferentes Comunidades Autónomas los que primero se posicionaron en sus Sentencias en relación a esta cuestión controvertida.

En todas ellas se planteaba la misma disquisición: (i) si el incremento del valor calculado en base la normativa del IIVTNU se configuraba como una presunción *“iure et de iure”*, es decir, no cabía prueba en contra en relación a la valoración resultante, o (ii) si era una presunción *“iuris tantum”*, y por consiguiente, el contribuyente podía acreditar un incremento menor o incluso la inexistencia del mismo.

**La primera de las posiciones mencionada**, partía del presupuesto de que la base imponible del IIVTNU quedaba configurada por un método de valoración objetivo, y por lo tanto no admitía prueba en contrario. Esta línea argumentativa fue defendida, entre otros, por el TSJ de Aragón, en su Sentencia nº 70/2017 de fecha 15 de febrero de 2017, de Pamplona en Sentencia nº 497/2016 de fecha 24 de noviembre de 2016, y de Tenerife en su Sentencia nº 470/2016 de fecha 14 de noviembre de 2016.

**Frente a esta posición**, encontramos otros TSJ que consideraron que no debiera devengarse el impuesto en aquellos casos en los que el contribuyente acreditase la inexistencia de incremento patrimonial por cuanto, de no ser así, se estaría gravando una renta ficticia, algo que iría en contra del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la Constitución española.

Algunos ejemplos de esta posición son la STSJ de Cataluña nº 1073/2016 de fecha 19 de diciembre de 2016, la del STSJ de la Comunidad de Madrid nº 47/2016 de 26 de enero de 2016, la STSJ de Valladolid nº 925/2016 de 10 de junio de 2016, y la STSJ de Andalucía nº 16/2017 de 12 de enero de 2017.

## III. LA CUESTIÓN LLEGA AL CONSTITUCIONAL: INCONSTITUCIONALIDAD DE LA REGULACIÓN FORAL DEL IIVTNU

En fecha 16 de febrero de 2017, **el TC**, mediante Sentencia nº 26/2017, **declaró la inconstitucionalidad** de los artículos 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, **del IIVTNU del territorio histórico de Guipúzcoa**.

Esta declaración de inconstitucionalidad se fundamentó en que la norma imponía la misma carga tributaria a las situaciones de incremento de valor que a los supuestos de no incremento o decremento. Y es que los preceptos en cuestión

no preveían la exclusión de la obligación de tributar por el mismo respecto a aquellas situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incremento de valor.

Así pues, el TC dispuso la incompatibilidad de los preceptos mencionados anteriormente con el principio constitucional de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la Constitución española. Al no someterse a tributación una plusvalía real sino una cuantificada de forma objetiva, sin permitir al contribuyente la posibilidad desvirtuar la existencia de incremento de valor.

Sin embargo, **el TC no se pronunció sobre la normativa estatal del IIVTNU**, a pesar de su similitud, por entender que no eran aplicables al caso, al versar el supuesto sobre la normativa foral vasca.

#### IV. LA STC 59/2017, DE 11 DE MAYO: INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMATIVA ESTATAL E INTERPRETACIÓN POR PARTE DE LOS TRIBUNALES

Finalmente, en fecha 11 de mayo de 2017, **el TC declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 2 a), y 110.4 del TRLRHL**, relativos al hecho imponible y cuantificación de la base imponible del IIVTNU, entendiéndolo que no se ajustaba a la legalidad el hecho de gravar situaciones de riqueza totalmente ficticias o inexistentes, consecuencia de la consideración de que el mero paso del tiempo incrementa de por sí el valor de los inmuebles de naturaleza urbana.

No obstante ello, dicha Sentencia no ha estado exenta de polémica, por cuanto no fue lo concluyente que se hubiese deseado en sus manifestaciones. En concreto, en el Fundamento Jurídico 5.C) de la misma pareció concluir de una determinada manera que, posteriormente, matizó en el Fallo de la Sentencia.

Dicha circunstancia ha desembocado en dos líneas interpretativas:

##### a) La tesis maximalista:

La cual, partiendo del fundamento jurídico 5. C) de la STC, relativo al alcance de la resolución, defiende que los artículos 107 y 110 del TRLRHL, reguladores del hecho y base imponible del Impuesto respectivamente, tras la referida Sentencia, han sido expulsados del ordenamiento jurídico *“ex origine”* y, por consiguiente, **la Administración no puede continuar exigiendo el cobro del IIVTNU hasta que no exista una nueva regulación**. Y ello, independientemente, de si se ha producido incremento de valor o no en la transmisión efectuada.

No entenderlo de esta manera, mantiene esta tesis, supondría dejar al arbitrio de la Administración tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento.

Esta línea interpretativa ha sido mantenida, fundamentalmente, por el TSJ de Madrid (Sentencia nº 512/2017 de 19 de julio de 2017), de Barcelona (Sentencia nº 8459/2017 de 30 de octubre de 2017), de Burgos (Sentencia nº 200/2017 de 27 de noviembre de 2017), y Valencia (Sentencia nº 404/2017 de 24 de octubre de 2017)<sup>6</sup>.

##### b) La tesis minimalista:

Por el otro, encontramos la tesis minimalista, la cual apoya sus argumentos en lo dispuesto en el Fallo de la STC. En concreto, la misma viene a establecer que los artículos 107 y 110 del TRLRHL son inconstitucionales *“únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*.

Esta tesis llega a la conclusión que, **tan solo debe abonarse el impuesto respecto a aquellos casos en los que**, con ocasión de la transmisión del inmueble **se ponga de manifiesto una ganancia patrimonial real**, por la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión del mismo.

De modo que, acreditado por parte del contribuyente la inexistencia de ganancia

<sup>6</sup> Como se podrá observar a continuación, el TSJ de Valencia cambió su criterio posteriormente, pasando a defender las tesis minimalistas.

patrimonial, mediante las correspondientes escrituras de adquisición y transmisión, será la Administración la que tenga la carga de probar la existencia de un incremento del valor del inmueble para poder exigir el IIVTNU.

Como ejemplo de esta tesis, podemos encontrar los siguientes pronunciamientos: del TSJ de Murcia (Sentencia nº 707/2017 de 28 de noviembre de 2017), de Cáceres (Sentencia nº 251/2017 de 23 de noviembre de 2017), de Zaragoza (Sentencia nº 332/2017 de 27 de septiembre de 2017), y de Valencia tras modificar su criterio (Sentencia nº 1479/2017 de 16 de noviembre de 2017).

## V. SITUACIÓN ACTUAL: ¿EN QUÉ PUNTO NOS ENCONTRAMOS?

Nos encontramos en un contexto complejo, por cuanto existen Tribunales que defienden tesis diferentes, y en algunos puntos contrapuestas.

No obstante ello, teniendo en cuenta ambas tesis, **no cabe duda que IIVTNU no se devengaría en aquellos casos** en los que el contribuyente transmitiese un inmueble y **no obtuviese una ganancia patrimonial real** por la diferencia entre el valor de adquisición del inmueble y su valor de transmisión.

Tan solo quedaría por despejar la **duda** en relación a si también se devengaría, cuando el contribuyente transmitiese el inmueble, pero **obteniendo en este caso una ganancia patrimonial real**.

Dicha incógnita **será despejada en breve, por cuanto en unos meses, el TS va a pronunciarse** sobre la interpretación de la STC 59/2017, fijando doctrina vinculante para todos los TSJ.

Ello es así debido a que el pasado 23 de noviembre de 2017, el TS admitió a trámite el recurso de casación para la formación de jurisprudencia nº 4789/2017, interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza frente a una Sentencia del Juzgado de un contencioso-administrativo de Zaragoza, en la que, en apoyo de la tesi

maximalista, anuló una liquidación emitida por el mencionado Ayuntamiento<sup>7</sup>.

Por otro lado, estamos a la espera de que se modifique la normativa del IIVTNU al objeto de adecuarla a la STC 59/2017, siendo deseable que se estableciera un procedimiento *ad hoc* para solicitar la devolución de los impuestos abonados en el pasado que tenga la consideración de indebidos en aplicación de la referida Sentencia.

A dicho respecto, interesa comentar que el pasado viernes 9 de marzo de 2018, **el grupo popular presentó en el Congreso proposición de Ley por la que se modifica el IIVTNU** (arts. 104, 110 y 107 TRLHL).

Son tres las novedades introducidas en esta proposición, con efectos, se pretende, retroactivos<sup>8</sup>:

- Se establece que, aquellas transmisiones en las que no se produzca incremento del valor, por diferencia entre el valor real de transmisión y adquisición del terreno estarán no sujetas al impuesto.

La referencial al valor real se entiende al precio *“efectivamente satisfecho por las partes que conste en los títulos que documenten la transmisión, o bien al comprobado por la Administración tributaria a quien corresponda la gestión de los impuestos que gravan la transmisión del inmueble en caso de que sea mayor al importe satisfecho”*.

En aquellos casos en los que la transmisión no quede sujeta al impuesto, por la inexistencia de incremento de valor, el contribuyente tendrá la obligación de presentar una declaración del IIVTNU a título formal (es decir, sin ingreso), debiendo aportar junto a la misma las pruebas que acrediten la inexistencia del incremento, es decir, la escritura de adquisición y transmisión del inmueble y, en su caso, la resolución firme del procedimiento de comprobación de

<sup>7</sup> Con posterioridad a ello, el TS admitió también a trámite dos recursos de casación con la misma finalidad. En concreto, mediante auto nº 4779/2017, de 11 de diciembre de 2017 (Ayuntamiento de Zaragoza), y el nº 5821/2017, de 14 de febrero de 2018 (Ayuntamiento de Madrid).

<sup>8</sup> 15 de junio de 2017, fecha en la que se publicó en el BOE la referida STC 59/2017.

valores al que hemos hecho referencia anteriormente.

- Aun cuando la transmisión quede no sujeta al impuesto por inexistencia de incremento de valor, el adquirente del inmueble no se subrogará en la fecha de adquisición del mismo por el transmitente, a efectos del cómputo de los años de tenencia del inmueble.
- Se aprueba una nueva tabla de coeficientes máximos a aplicar por parte de los Ayuntamientos, a efectos de determinar el incremento del valor de los terrenos. A continuación mostramos una tabla comparativa de los coeficientes aplicables según el actual TRLHL y la modificación propuesta:

Periodo generación (años)	Actual TRLHL	Proposición	Diferencias	
< 1	0,00	0,09	0,09	100,00%
1	0,04	0,11	0,07	66,36%
2	0,07	0,11	0,04	32,73%
3	0,11	0,11	0,00	0,00%
4	0,15	0,10	-0,05	-48,00%
5	0,19	0,09	-0,10	-105,56%
6	0,21	0,08	-0,13	-162,50%
7	0,25	0,07	-0,18	-250,00%
8	0,28	0,06	-0,22	-366,67%
9	0,32	0,06	-0,26	-425,00%
10	0,35	0,06	-0,29	-483,33%
11	0,35	0,08	-0,27	-340,00%
12	0,38	0,09	-0,29	-326,67%
13	0,42	0,16	-0,26	-160,00%
14	0,45	0,23	-0,22	-94,78%
15	0,48	0,30	-0,18	-60,00%
16	0,48	0,38	-0,10	-26,32%
17	0,51	0,44	-0,07	-15,91%
18	0,54	0,50	-0,04	-8,00%
19	0,57	0,55	-0,02	-3,64%
= > 20	0,60	0,60	0,00	0,00%

Como podrá observarse, con la modificación propuesta se verán incrementados los coeficientes aplicables hasta los dos primeros años de tenencia de inmueble. Llamar también la atención en relación a que, con la actual redacción, el IIVTNU no se devengaría cuando el periodo de generación fuese inferior al

año, sin embargo, con la modificación propuesta sí que se devengaría.

En cambio, a partir del cuarto año de generación, con la nueva redacción, el coeficiente se verá reducido en mayor grado hasta el décimo año, y en menor a partir del mencionado año hasta el décimo noveno.

Presumimos que la justificación de los incrementos y decrementos propuestos tienen como objetivo penalizar las adquisiciones de carácter especulativo, y favorecer aquellas otras con vocación de mantener la titularidad del inmueble.

Sin embargo, nos parece criticable que entre las novedades mencionadas anteriormente, no se haya previsto un procedimiento *ad hoc* para la devolución del impuesto pagado indebidamente.

Con todo ello, **nos encontramos ante una situación de clara incertidumbre** para el contribuyente en relación no solo al IIVTNU que abonó de manera indebida en el pasado, sino también en relación al impuesto que deba satisfacer en el futuro, por cuanto a día de hoy resulta de aplicación una normativa declarada inconstitucional por parte del TC, desconociéndose claramente el alcance de dicha declaración.

## VI. RECOMENDACIONES ANTE LA SITUACIÓN ACTUAL DE INCERTIDUMBRE

A tal efecto, diferenciaríamos en función de si el impuesto ha sido abonado ya y nos planteamos solicitar su devolución, o se encuentra pendiente de abono.

**Respecto al primer caso**, debemos valorar con carácter previo a partir de cuándo surte efectos la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017.

Pues bien, según la jurisprudencia del TC<sup>9</sup>, la declaración de inconstitucionalidad desplegará sus efectos desde el momento de la publicación en el BOE de la Sentencia correspondiente (en el caso de la STC 59/2017, fue el 15 de junio de 2017), y será a partir de dicho momento cuando

<sup>9</sup> Vigente desde la STC 45/1989, de 20 de febrero, por la que se declaró la inconstitucionalidad parcial de la antigua Ley

447/1978, del IRPF. Es lo que conoce como "la Doctrina prospectiva".

el contribuyente podría ejercitar las acciones tendentes a la recuperación de los impuestos abonados indebidamente, en aplicación de la STC indicada.

En concreto, **las acciones más recomendables y los plazos para su ejercicio serían los siguientes:**

- Solicitud de rectificación de la declaración o autoliquidación<sup>10</sup> mediante la cual se efectuó el ingreso indebido, y la consiguiente solicitud de devolución de dicho ingreso. Ahora bien, si el contribuyente ya impugnó la declaración o autoliquidación, y la resolución desestimatoria devino firme no cabría esta vía.

Plazo: cuatro años desde la finalización del plazo voluntario de pago del IIVTNU satisfecho indebidamente (periodo de prescripción).

- Si ha transcurrido el periodo de prescripción, o el contribuyente impugnó la declaración o autoliquidación, y la resolución desestimatoria devino firme, cabría la acción de responsabilidad patrimonial del Estado<sup>11</sup> para solicitar los ingresos indebidamente efectuados.

Plazo: un año desde la publicación de la STC 59/2017. Por consiguiente, si esta se publicó el 15 de junio de 2017 se dispondría de plazo hasta el 15 de junio de 2018.

Ahora bien, recomendaríamos antes de iniciar esta acción, ponerse en contacto con el Ayuntamiento correspondiente, al objeto de conocer su opinión al respecto, por cuanto éste de oficio bien podría anular la declaración o autoliquidación presentada, y reconocer el derecho a la devolución del ingreso indebido en estos casos<sup>12</sup>.

**En esta situación (IIVTNU ya pagado),** independientemente de si con ocasión de la transmisión se generó ganancia o pérdida patrimonial, **recomendaríamos** no dejar prescribir el plazo para iniciar la acción de rectificación de la declaración o autoliquidación. Y, respecto a aquellos periodos prescritos, estar atentos al próximo pronunciamiento del TS en el que fijará jurisprudencia en relación al alcance de la STC 59/2017, teniendo presente que la acción de responsabilidad patrimonial del Estado finalizará el próximo día 15 de junio de 2018.

Por otro lado, **respecto al segundo caso**, es decir, cuanto el contribuyente se encuentre en la tesitura de abonar o no el IIVTNU devengado, nuestra recomendación sería la siguiente, en función de si con ocasión de la transmisión aflora o no una ganancia patrimonial:

- Si no aflorase: distinguiríamos según cual sea el sistema de liquidación del impuesto:
  - Declaración liquidación: presentaríamos un escrito solicitando al Ayuntamiento para que confeccione la liquidación correspondiente en el sentido de no sujetar la operación al IIVTNU.
  - Autoliquidación: presentaríamos una autoliquidación indicando que la operación no quedaría sujeta al IIVTNU, acompañando a la misma un escrito en el que fundamentaríamos dicha no sujeción.
- Si aflorase: lo más prudente pasaría por efectuar el ingreso e impugnar de manera inmediata la declaración o autoliquidación solicitando la devolución del ingreso indebido satisfecho.

El contenido de esta circular es meramente informativo y no pretende constituir asesoramiento jurídico alguno. Si pretende recibir tal asesoramiento, póngase en contacto con nosotros a través del correo electrónico [alenta@alenta.com](mailto:alenta@alenta.com). Si no desea recibir más circulares de nuestro despacho, envíe un mensaje en tal sentido a la dirección de correo electrónico indicada.

<sup>10</sup> Estamos haciendo referencia a los dos sistemas de liquidación del IIVTNU, el cual variará en función de lo que establezcan las Ordenanzas municipales correspondientes. Pudiendo establecerse que será el Ayuntamiento el que confeccionará la liquidación del IIVTNU (sistema "declaración"), o bien será el propio contribuyente el que confeccionará la declaración (sistema "autoliquidación").

<sup>11</sup> Así lo ha entendido el TS en sus Sentencias de 29 de febrero (nº 1574/2000), 13 de junio (nº 4836/2000), 15 de julio (nº 5880/2000) y 30 de septiembre (nº 6948/2000), todas del año 2000.

<sup>12</sup> Artículo 217 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.