

## CIRCULAR 05/2018

### – IMPUESTOS LOCALES –

#### EL IIVTNU: EL TS PRECISA EL ALCANCE DE LA STC 59/2017, DE 11 DE MAYO

Como ya comentamos en nuestra Circular 01/2018, el Tribunal Constitucional (TC) en su Sentencia de nº 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (STC 59/2017), vino a establecer la nulidad parcial de determinados artículos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) por cuanto, en aplicación de los mismos, podría llegarse a gravar situaciones de riqueza totalmente ficticia o inexistente en base a la configuración de su hecho imponible.

Sin embargo la citada Sentencia no fue todo lo clara que hubiese sido deseado, generando discrepancias interpretativas entre los diferentes Tribunales Superiores de Justicia (TSJ). No obstante ello, en la Circular 01/2018 comentamos que dicha situación se solucionaría en breve, por cuanto el Tribunal Supremo (TS) había admitido a trámite, mediante auto de 21 de diciembre de 2017, un recurso de casación en el que se pronunciaría sobre el alcance de la STC 59/2017. Además, nos hicimos eco de que, el grupo parlamentario popular, el pasado 9 de marzo de 2018, había presentado una Propuesta de Ley para modificar la redacción actual del IIVTNU y así ajustarlo a los principios constitucionales.

Pues bien, el TS ya se ha pronunciado en relación al recurso de casación mencionado anteriormente, en concreto, en su Sentencia nº 1163/2018, de 9 de julio de 2017 (STS 1163/2018), en la que interpreta lo dispuesto por el TC en su Sentencia 59/2017, aclarando la controversia que ha llevado a los TSJ a mantener criterios dispares.

En la presente Circular expondremos el criterio manifestado por el TS en su Sentencia 1163/2018 al respecto de la referida controversia, así como efectuaremos las recomendaciones pertinentes a los efectos de que los contribuyentes por el IIVTNU cumplan sus obligaciones con plenas garantías, y sean conocedores de sus derechos. Asimismo, aprovecharemos la presente Circular para informar en relación al estado de tramitación de la Propuesta de Ley a la que hemos aludido anteriormente.

#### I. CONTROVERSIA SUSCITADA ENTRE LOS TSJ TRAS LA SENTENCIA DEL TC 59/2017

Tal y como mencionamos en nuestra [Circular 01/2018](#), el TC, mediante la Sentencia 59/2017, declaró la inconstitucionalidad de determinados artículos reguladores<sup>1</sup> del IIVTNU.

Cabe recordar que, dicha Sentencia, en su argumentación, determinaba la nulidad de los artículos en cuestión, lo que implicaba su expulsión del Ordenamiento jurídico desde su

origen<sup>2</sup>. No obstante, se trataba de una nulidad parcial, pues estaba referida a las situaciones de transmisión de los inmuebles en las que se producía una pérdida o decremento del valor con respecto al de su adquisición<sup>3</sup>.

Así pues, los Juzgados y TSJ de todas las Comunidades Autónomas, aceptando el hecho de que el IIVTNU no se devengaba en los casos en los que con ocasión de la transmisión se producía un decremento de valor, comenzaron a pronunciarse sobre la siguiente cuestión: ¿es

<sup>1</sup> Artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 (artículos relativos al hecho imponible, y la cuantificación de la base imponible), todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

<sup>2</sup> Fundamento de Derecho 5 apartado c) de la Sentencia 59/2017.

<sup>3</sup> Fallo de la Sentencia 59/2017: “(los artículos) son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”

posible que, una vez expulsados desde su origen los artículos de nuestro Ordenamiento, puedan continuar aplicándose a situaciones en las que se ha producido ganancia o incremento del valor del terreno a raíz de la transmisión del inmueble?.

Partiendo de dicha premisa, nacieron dos corrientes completamente enfrentadas, bautizadas como **la tesis maximalista** y **la tesis minimalista**. La primera defendía que, como consecuencia de la expulsión de los artículos desde su origen, tampoco procedía exigir el IIVTNU en situaciones de incremento de valor. La tesis minimalista, siendo más restrictiva, defendía que la inconstitucionalidad únicamente desplegaba efectos para las situaciones con decremento o pérdida patrimonial.

Pues bien, como hemos comentado anteriormente, el pasado 9 de julio de 2018, el TS se pronunció por primera vez en relación a la mencionada controversia en su Sentencia 1163/2018<sup>4</sup>, en la que interpreta el fallo de la Sentencia del TC 59/2017, y la cual será objeto de análisis en la presente Circular<sup>5</sup>.

Decimos que se pronunció por primera vez porque, existen dos STS publicadas recientemente<sup>6</sup>, que vendrían a confirmar, sentando jurisprudencia<sup>7</sup>, lo ya establecido en la STS objeto de análisis en esta Circular.

## II. LA INTERPRETACIÓN DEL TS EN SU SENTENCIA 1163/2018

El TS en esta Sentencia efectúa un esfuerzo clarificador en primer lugar a los efectos de determinar la cuestión mollar, es decir, si es posible que, una vez expulsados desde su origen los mencionados artículos de nuestro Ordenamiento, puedan continuar aplicándose a situaciones en las que se ha producido una ganancia o incremento del valor del terreno a raíz de la transmisión del inmueble. Y, en segundo lugar, trata de resolver algunas dudas de orden

práctico en relación a la aplicación de la STC 59/2017.

Pasamos por tanto a exponer brevemente su contenido en los siguientes apartados para facilitar su comprensión.

### a) ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:

El TS interpreta que el TC, cuando afirma en su fallo que *“los artículos (...) son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”*, pretende declarar una inconstitucionalidad de carácter parcial. En consecuencia, éstos serían inconstitucionales en los casos en los que, con ocasión de la transmisión, se manifestase una pérdida o decremento de valor, pero constitucionales en los casos de ganancia o incremento de valor. Como podrá observarse, con ello, el TS vendría a posicionarse en contra de la tesis maximalista.

Pero ¿qué ocurre en aquellos supuestos en los que la plusvalía es muy escasa? El TS manifiesta en su Sentencia 1163/2018 que estos casos podrían darse pero, su tratamiento a efectos del IIVTNU no ha sido analizado por parte del STC 59/2017, motivo por el cual directamente prescinde de pronunciarse al respecto.

### b) EL IIVTNU DEBE SEGUIR LIQUIDÁNDOSE:

Los defensores de la tesis maximalista venían a afirmar que expulsados del Ordenamiento jurídico los artículos mencionados anteriormente, el IIVTNU no podía seguir liquidándose en tanto que el Legislador no modifique la normativa ajustándola a la STC 59/2017.

Sin embargo, el TS no lo entiende así. Según su parecer, si ello fuera así, y se dejase en manos del Legislador la facultad de determinar la existencia o no de un incremento de valor susceptible de ser

<sup>4</sup> La STS 1163/2018 trae su causa en el recurso de casación 6226/2017 interpuesto por un contribuyente en fecha 14 de noviembre de 2017, frente a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón número 332/2017, de 27 de septiembre.

<sup>6</sup> Se trata de la STS 1248/2018, de 17 de julio y la STS número 1300/2018, de 18 de julio. Asimismo, interesa comentar que, esperamos que con posterioridad a esta se sucedan otras

tantas derivadas de la presentación de números recursos de casación.

<sup>7</sup> Artículo 1 apartado 6 del Código Civil: *“La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho”*.

sometido a tributación, se estaría privando absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017.

Eso sí, el TS consciente de la ausencia de regulación debida tras la STC 59/2017, manifiesta que la vía para llevar a cabo la prueba de la existencia o no de incremento de valor se encuentra expedita. De lo que se deriva, la necesidad de determinar el procedimiento probatorio, y en particular a quién le corresponde la carga de la prueba, y qué medios serían los idóneos.

#### **c) LA PRUEBA DE LA EXISTENCIA O NO DE PLUSVALÍA:**

El TS considera que será el contribuyente el que deberá probar la inexistencia de incremento, y por consiguiente, es a él a quien le corresponderá la carga de la prueba.

A dicho efecto, el contribuyente deberá, en cualquier caso, ofrecer un principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciar el decremento. Para ello, servirían las propias escrituras públicas de adquisición y transmisión del terreno, de las que se desprenda que el valor de transmisión es inferior al de adquisición.

Una vez ofrecido tal indicio, podrá optar por aportar una prueba pericial que confirme el decremento, o escoger cualquier otro medio probatorio que lo ponga de manifiesto.

No obstante, la aportación de las mencionadas escrituras será suficiente para trasladar la carga de la prueba a la Administración, que deberá probar la existencia de un incremento para poder exigir el ingreso del IIVTNU.

#### **d) PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN PROPUESTO POR EL TS EN SU SENTENCIA 1163/2018:**

La Sentencia del TS, en base a todo lo mencionado anteriormente, establece el siguiente procedimiento de cara a la liquidación del IIVTNU ante la ausencia de una regulación debida.

Así pues, una vez transmitido un inmueble del cual se ha derivado una pérdida o decremento patrimonial, el contribuyente deberá actuar de la siguiente manera:

- 1) En caso de que le sea notificada la liquidación del IIVTNU, deberá solicitar la anulación de la misma aportando los elementos probatorios mencionados en el apartado c) anterior.

El TS no prevé el supuesto de que se haya notificado la liquidación, y ésta haya sido pagada por el contribuyente, en cuyo caso, entendemos (leyendo entre líneas) que procedería la solicitud de devolución del importe correspondiente.

- 2) Si se trata de una autoliquidación, presentará la misma como no sujeta. Y si ya la ha presentado, deberá solicitar la rectificación de la misma y que se le devuelva el importe correspondiente. En ambos casos deberá aportar cualquiera de las tres pruebas expuestas en el apartado c) anterior.
- 3) El Ayuntamiento deberá cotejar el contenido de la prueba aportada. Una vez valorada la misma, dispondrá de dos opciones: o anular la liquidación (o aceptar la solicitud de rectificación de la autoliquidación), o denegar la pretensión del contribuyente aportando para ello las pruebas que acrediten la existencia de un incremento.

### **III. SITUACIÓN ACTUAL TRAS LA STS 1163/2018, Y NUESTRAS RECOMENDACIONES**

Según nos consta, tras la publicación de la STC 59/2017, no pocos Ayuntamientos han optado por una posición inmovilista como es la de no resolver ninguna solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos (o de solicitud de anulación de liquidación en su caso), hasta que no se apruebe una nueva regulación del IIVTNU. Y ello lo hacen bajo el pretexto de la ausencia de regulación para llevar a la práctica lo dispuesto por la STC 59/2017.

Pero lo que más sorprende es que tales Ayuntamientos, mantienen dicha posición inmovilista incluso tras la STS 1163/2018 en la cual el propio TS establece cual sería el procedimiento que se debería seguir para llevar a la práctica la citada sentencia del TC.

Esto supone que el contribuyente se ve compelido a ingresar el IIVTNU en aquellos casos

en los que se haya producido un decremento, pues, de no hacerlo, **(i)** el Ayuntamiento en cuestión pasará a exigir la deuda por el procedimiento ejecutivo, con el consiguiente devengo de sanciones, recargos, intereses, etc., pudiendo llegar éste hasta el embargo de bienes personales del contribuyente, y **(ii)** el Registro de la Propiedad no inscribirá la Escritura de transmisión del bien en cuestión, por no presentarse la autoliquidación o declaración del IIVTNU<sup>8</sup>. Esta segunda consecuencia es especialmente sensible, pues el contribuyente se ve coaccionado para poder finalizar la formalización de la transmisión del inmueble, cuyo requisito indispensable es su correspondiente inscripción en el Registro de la Propiedad.

Por ello, interesa poner de manifiesto que esta posición de inmovilismo de algunos Ayuntamientos es directamente contraria a Derecho. Recordemos que, como no podía ser de otra forma, los Ayuntamientos están sometidos plenamente a la Ley y al Derecho<sup>9</sup>, y por ende, a la jurisprudencia emanada del TS<sup>10</sup>, así como al cumplimiento de las Sentencias del TC<sup>11</sup>.

Lo venimos a comentar debido a que dicho comportamiento bien pudiera ser merecedor de reproche incluso penal, por cuanto la conducta en cuestión pudiera reunir los requisitos del tipo penal del delito de prevaricación, recogido en el artículo 404 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

En este sentido, se ha pronunciado el TS en diversas Sentencias<sup>12</sup>, reconociendo como delito tanto la prevaricación activa, que sería aquella derivada de una resolución expresa por parte de la Administración, como la prevaricación

<sup>8</sup> Este requisito se recoge en el artículo 254.5 de la Ley Hipotecaria (aprobada por decreto de 8 de febrero de 1946). Este apartado fue introducido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

<sup>9</sup> Así lo establece el artículo 6.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

<sup>10</sup> Recordemos que el artículo 1.6 del Código Civil viene a señalar que la Jurisprudencia complementará el Ordenamiento Jurídico con su Doctrina.

<sup>11</sup> Según se dispone en el artículo 87.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

*omisiva*, que nacería por el efecto denegatorio que tiene el silencio administrativo en determinados procedimientos, equiparándose dicho silencio a una resolución. Siendo éste último caso el que estaría ocurriendo en algunos Ayuntamientos.

Por consiguiente, los Ayuntamientos deberían acatar lo dispuesto en la STC 59/2017, así como la interpretación efectuada por el TS de la misma en su Sentencia 1163/2018, y abandonar su posición inmovilista.

Trascribiendo al reconocido jurista Ignacio Díez-Picazo Giménez, catedrático de Derecho Procesal, en su última publicación<sup>13</sup>, *“España necesita tomarse en serio que incumplir una resolución judicial es sencillamente inadmisibile y que los tribunales han de estar dotados de resortes que permitan compeler al cumplimiento de manera rápida y efectiva.”*

Asimismo, recomendamos estar pendientes de la modificación normativa del TRLRHL que está en curso<sup>14</sup>, y que ya anticipamos en la Circular 01/2018.

Al respecto, entendemos que el legislador debería valorar la introducción de una disposición transitoria que recogiera el procedimiento de liquidación del IIVTNU para otorgar una mayor seguridad jurídica a aquellas situaciones en las que el IIVTNU se haya devengado con anterioridad a la fecha de efectos de la futura modificación normativa.

Igualmente, consideramos que no debe dejar pasar la oportunidad de establecer un límite a la cuota del IIVTNU, de tal forma que, en ningún caso, pueda ser superior al incremento obtenido,

<sup>12</sup> STS número 771/2015, de 2 de diciembre, STS 787/2013, de 23 de octubre, STS 1382/2012, de 7 de julio, STS 647/2002, de 7 de julio, STS 647/2002, de 16 de abril.

<sup>13</sup> Artículo obtenido de la Revista de Jurisprudencia El Derecho, número 1. Título: “Breves reflexiones sobre la ejecución y la compulsión al cumplimiento de las resoluciones del Tribunal Constitucional”.

<sup>14</sup> Hemos revisado el estado de tramitación de esta reforma, y según nos consta, en fecha 7 de junio de 2018, se remitió la Proposición de modificación a la Comisión de Hacienda. Los partidos disponían hasta el 21 de junio de 2018 para presentar las correspondientes enmiendas, no obstante, dicho plazo ha sido ampliado hasta el 18 de septiembre de 2018.

con tal de evitar una posible nueva fuente de litigiosidad por aquellos casos en los que la ganancia o incremento del valor obtenido es ínfimo.

Por todo ello, desde Alentta Abogados recomendamos, como no podía ser de otra forma, aplicar el procedimiento de liquidación del IIVTNU establecido en la STS 1163/2018, y no tolerar las actitudes inmovilistas de algunos Ayuntamientos, utilizando para ello los mecanismos establecidos en el Ordenamiento jurídico para hacer efectivos los derechos del contribuyente.

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.