

Circular informativa sobre las consecuencias prácticas de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017 en relación al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

a) Solicitudes de devolución de ingresos indebidos correspondientes a liquidaciones firmes con referencia al 15 de junio de 2017.

En principio y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 38.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, “las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado”.

Por ello, debería entenderse que las liquidaciones firmes no son susceptibles de revisión y deberían desestimarse las peticiones de devolución de ingresos indebidos aun cuando éstas se presenten dentro del plazo de los cuatro años de prescripción.

En este sentido, los tres Decretos Forales aprobados en el País Vasco siguen el siguiente criterio:

“Liquidaciones firmes correspondientes a devengos anteriores al 25 de marzo de 2017 (era la fecha de la publicación de la sentencia que afectaba al País Vasco).

En relación con las liquidaciones del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, correspondientes a devengos anteriores a 25 de marzo de 2017, que hayan adquirido firmeza con anterioridad a dicha fecha, no les resultará de aplicación el artículo único del presente decreto foral-norma y, en consecuencia, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª- No procederán rectificaciones, restituciones o devoluciones basadas en la aplicación de lo previsto en el artículo único del presente decreto foral-norma.

2.ª- Continuarán hasta su completa terminación los procedimientos recaudatorios relacionados con las mismas y se exigirán íntegramente las deudas tributarias aplazadas o fraccionadas”.

El criterio adoptado mediante norma en el País Vasco obviamente no es extensible al resto del Estado, sin perjuicio de lo que prevea en su momento el legislador estatal, pero sí es indicativo de que la interpretación dada desde este Servicio no es descabellada.

No obstante, se debe ser consciente de que la interpretación que hagan los jueces puede ser diferente. De hecho, en la sentencia 158/2017 del Juzgado Contencioso Administrativo nº 2 de Zaragoza de 23 de junio pasado, se dice “a entender de este juzgador, la única solución respetuosa con lo que queda de la norma y con las sentencias del TC, y en concreto con la que nos afecta, de 11-5-2017, es la anulación de todas las liquidaciones, bien las directamente recurridas, bien cuando se ha pedido la devolución de un pago indebido”, interpretando que esa es la voluntad del Tribunal Constitucional al utilizar en el punto c) del fundamento 5 la expresión “una vez expulsados del ordenamiento jurídico, ex origine, los arts. 107.2, 110.4 LHL en los términos señalados...”



b) Solicitudes de devolución de ingresos indebidos correspondientes a rectificaciones de autoliquidaciones presentadas sin que haya transcurrido el plazo de cuatro años de prescripción con referencia al 15 de junio de 2017.

Si se hubiera practicado liquidación definitiva por la Administración y ésta fuera firme, estaríamos en el mismo caso del apartado a) anterior.

Si no se practicó ninguna liquidación por la Administración y estamos dentro del plazo de los cuatro años, la opinión más unánime es que cabe practicar una rectificación de la autoliquidación en aplicación del artículo 120.3 de la Ley General Tributaria y de los artículos 126 y siguientes Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Si como consecuencia de esa rectificación de la autoliquidación queda acreditado que no se produjo el hecho imponible porque no hubo incremento de valor, debería atenderse la petición de devolución de ingresos indebidos.

En el caso de que no quede acreditada la inexistencia de incremento de valor, en principio lo razonable para los intereses municipales es rechazar la solicitud, no obstante debe saberse que los jueces están anulando estas resoluciones con los argumentos que exponemos en el apartado d).

c) Liquidaciones que no han adquirido firmeza a 15 de junio de 2017.

Valdría lo señalado en el apartado anterior:

Si como consecuencia del recurso queda acreditado que no se produjo el hecho imponible porque no hubo incremento de valor, debería atenderse la petición de devolución de ingresos indebidos.

En el caso de que no quede acreditada la inexistencia de incremento de valor, en principio lo razonable para los intereses municipales es rechazar la solicitud, no obstante debe saberse que los jueces están anulando estas resoluciones con los argumentos que exponemos en el apartado d).

d) Nuevas liquidaciones desde el 15 de junio de 2017.

Las últimas sentencias de Juzgados de lo Contencioso Administrativo, incluida la antes citada de Zaragoza, se están pronunciando en el sentido de que corresponde al legislador en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana y mientras tanto no se pueden aplicar los preceptos, por lo que en aplicación del principio de tutela judicial efectiva se anulan todas las liquidaciones, sin perjuicio de que pueda volverse a hacer la liquidación dentro del plazo de prescripción con arreglo a las nuevas normas que en su día apruebe el legislador.

En otras sentencias se están produciendo anulaciones de liquidaciones con el argumento de que debe ser la Administración la que acredite que sí se ha producido un incremento real de valor y no el contribuyente.



A la vista de las citadas sentencias y, especialmente teniendo en cuenta que alguna de ellas se ha dictado en Zaragoza, lo aconsejable es suspender la práctica de nuevas liquidaciones hasta que no se produzca la modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

e) Determinación de la existencia de incremento real del valor de los terrenos.

La declaración de inconstitucionalidad del impuesto cuando no existe el incremento real de valor nos lleva a tener que considerar en las situaciones anteriormente mencionadas cómo debe acreditarse que no se ha realizado el hecho imponible y quién debe acreditarlo .

El criterio seguido por los Juzgados de Zaragoza y confirmado por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia en su Sentencia de 15 de febrero de 2017 (ROJ: STSJ AR301/2017 - ECLI:ES:TSJAR: 2017:301) previo a la STC 59/2017 era *que cuando se constatase una pérdida de valor entre la adquisición y la transmisión, no se daba el hecho imponible, y por ello debía ser anulada la liquidación. En cuanto al modo de determinación de dicha pérdida, normalmente venía dado por la comparación de las escrituras, exigiéndose por algunos juzgados alguna prueba adicional, como por ejemplo una pericial. No se consideraba el efecto de la inflación y si, en cualquier caso, la diferencia era positiva, aunque fuese por poco dinero, se aplicaba el IIVTNU, que podía resultar incluso superior a dicha diferencia. Ya hemos indicado que algún Juzgado de otra provincia traslada la carga de la prueba a la administración.*

Similar criterio al de los Juzgados de Zaragoza porque también se efectúa esta comprobación mediante la comparación de valores de adquisición y transmisión es el que han seguido las normas forales en cumplimiento del mandato del tribunal constitucional de modificar la regulación de este impuesto así han establecido que: *la existencia del incremento de valor de los terrenos se determinará por comparación del valor de adquisición de la propiedad o, en su caso, de la constitución o adquisición del derecho real de goce limitativo del dominio, y del valor de transmisión o, en su caso, de la constitución o transmisión del derecho real de goce limitativo del dominio.* Sin embargo existe una diferencia importante no se consideran los valores reflejados en las escrituras sino que *serán los tenidos en cuenta o, en su caso, los que deberían tenerse en cuenta, a efectos de los respectivos impuestos que sometan a gravamen la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre los terrenos.*

También aclaran las normas forales *que no se realizará ninguna adición de gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo y que en el supuesto de que en los valores tomados como referencia para determinar el incremento de valor de los terrenos no se diferencie de forma expresa el valor atribuible a la construcción y el atribuible al suelo, se tomará como referencia la proporción existente respecto al valor catastral vigente en el momento de devengo de este impuesto, del valor del suelo y el valor de la construcción.*

Conclusiones

Las sentencias que se están dictando a raíz de la declaración de inconstitucionalidad parcial de la regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con carácter general anulan las liquidaciones recurridas.

Para salvaguardar los intereses municipales, deberían rechazarse las peticiones de devolución de ingresos indebidos de liquidaciones firmes anteriores al 15 de junio de 2017, aunque no se puede tener la certeza de cómo se pronunciarán en estos casos los jueces.



Deberían atenderse las peticiones de devolución de ingresos indebidos respecto a rectificaciones de autoliquidaciones de los últimos cuatro años y liquidaciones que no han adquirido firmeza a 15 de junio de 2017, cuando quede acreditado que no se ha producido un incremento real de valor.

En relación a las peticiones de devolución de ingresos indebidos respecto a rectificaciones de autoliquidaciones de los últimos cuatro años y liquidaciones que no han adquirido firmeza a 15 de junio de 2017, cuando la Administración pueda acreditar que se ha producido un incremento real de valor, deberían rechazarse las peticiones, pero vistos los actuales pronunciamientos judiciales, sería conveniente retrasar la resolución de las peticiones hasta el límite del efecto del silencio administrativo.

Deben suspenderse las nuevas liquidaciones hasta que entre en vigor la futura modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sin perjuicio de tener que conjugar esta medida con los plazos de prescripción del derecho de la administración tributaria a liquidar, para el supuesto de demora del legislador estatal.

Respecto a como acreditar de si dicho incremento real de valor se ha producido o no el criterio más usual en las resoluciones judiciales de esta provincia es la comparación de los precios en las escrituras de transmisión del inmueble exigiéndose en algunos además una prueba adicional, un informe pericial. Las normas forales anteriormente señaladas también utilizan el método comparativo pero con la diferencia señalada de no tomar como referencia los valores consignados en escritura sino los considerados en los impuestos que someten a tributación la transmisión de la propiedad.

7 de julio de 2017
Servicio Cuarto Espacio
Diputación Provincial de Zaragoza