

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 11-04-2025

N.º CONSULTA NO VINCULANTE: 1/2025

SUMARIO:

IIVTNU. Gestión. Efectos de la inconstitucionalidad de la STC 182/2021. El contribuyente manifiesta que en fecha 11/11/2024 recibió del ayuntamiento la liquidación del IIVTNU por la compraventa de inmuebles (piso con garaje y trastero) realizada el 27/09/2021 [con anterioridad a la fecha de la STC 182/2021]. Dichos inmuebles fueron adquiridos el 08/11/2004 y el 21/12/2024 pagó por el banco la liquidación. En la fecha del devengo, el IIVTNU era plenamente exigible, salvo en los casos de inexistencia de incremento de valor (STC 59/2017), o en los casos en los que el incremento de valor resultase inferior a la cuota a satisfacer (STC 126/2019). De acuerdo con el art.110.1 TRLRHL, el contribuyente estaba obligado a presentar declaración o autoliquidación del impuesto, en el plazo de 30 días hábiles a contar desde el devengo, por lo que el 21/10/2021 presentó la declaración del impuesto, acompañando la escritura pública de compraventa, a los efectos de que el Ayuntamiento procediese a practicar la correspondiente liquidación del impuesto. La liquidación del IIVTNU fue practicada por el Ayuntamiento en fecha 11/11/2024. Aunque el hecho imponible del IIVTNU se produjo con anterioridad al día 26/10/2021, fecha en la que se dictó la STC 182/2021, la liquidación del impuesto por el Ayuntamiento no se había producido. La STC 182/2021 impide la liquidación del impuesto respecto de los hechos imponibles producidos con anterioridad a la sentencia y que, a la fecha de la misma, se encontrasen sin liquidar. La declaración de inconstitucionalidad y nulidad del art. 107 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico y aunque el hecho imponible del impuesto se haya producido con la transmisión de la propiedad, resulta imposible liquidar porque no se puede determinar la base imponible al haberse declarado nulo el artículo que la regula. El Ayuntamiento estaba imposibilitado para practicar las liquidaciones tributarias del IIVTNU al consultante, ya que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo habían sido declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia. Tampoco podía practicarse la liquidación al amparo de la nueva normativa contenida en el RD Ley 26/2021, ya que su entrada en vigor se produjo el 10/11/2021, resultando, por tanto, de aplicación para los hechos imponibles producidos a partir de tal fecha, sin que tuviera efectos retroactivos. En consecuencia, el contribuyente no está obligado al pago del IIVTNU, ya que las liquidaciones tributarias practicadas son nulas por aplicación de la STC 182/2021 y podrá solicitar la devolución de los ingresos indebidos, aunque para ello es necesario disponer de un acto administrativo en el que se declare tal ingreso como indebido y se reconozca el derecho a la devolución. *Devolución de ingresos indebidos.* Se deberá interponer recurso de reposición contra la liquidación del IIVTNU practicada por el Ayuntamiento en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita, cuyo plazo de resolución es también de un mes. Contra la desestimación expresa o presunta del recurso de reposición, salvo en los casos de municipios de gran población que tengan sus propios órganos económico-administrativos, solo cabe recurso contencioso-administrativo. En el caso de que la liquidación haya adquirido firmeza por no haber presentado recurso de reposición en el plazo de un mes establecido en el artículo 14.2 del TRLRHL, el consultante podrá solicitar la nulidad del pleno derecho del acto administrativo de liquidación, de acuerdo con el art 14.1 TRLRHL y 217 LGT.

Síguenos en...



Descripción sucinta de los hechos:

El consultante manifiesta que en fecha 11/11/2024 recibió del ayuntamiento la liquidación del IIVTNU por la compraventa de inmuebles (piso con garaje y trastero) realizada el 27/09/2021. Dichos inmuebles fueron adquiridos el 08/11/2004. Con fecha 21/12/2024 pagó por el banco la liquidación.

El 11/01/2025 ha recibido informe sobre el cálculo del impuesto solicitado a una entidad privada y al intentar compararlo con el simulador del ayuntamiento, ha visto que el simulador no hace el cálculo (da error no aplicable por nueva legislación) y el simulador externo ofrece gran discrepancia con las cuantías abonadas

Cuestión planteada:

Conocer si está obligado al pago del IIVTNU por los cambios legislativos ocurridos en 2021.

En caso de estar obligado al pago, conocer la cuantía de la liquidación calculada por el método objetivo. Y en caso de que dicha cuantía sea inferior a la cantidad ya abonada, método para reclamar la devolución de la diferencia.

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 (BOE de 9 de marzo).

El artículo 104 del TRLRHL regula en su apartado 1 la naturaleza, 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.”.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1 del TRLRHL, es sujeto pasivo 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.”.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL, 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.”.

El artículo 110 del TRLRHL establece en sus apartados 1 y 2:

“1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

- a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.
- b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.”.

El apartado 4 del mismo artículo 110 del TRLRHL dispone que “Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo.”.

El Pleno del Tribunal Constitucional dictó en fecha 26 de octubre de 2021, la sentencia 182/2021 (en adelante STC 182/2021), publicada en el BOE el 25 de noviembre, por la que resolvió la cuestión de inconstitucionalidad nº 4433/2020, declarando la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL.

El artículo 107 del TRLRHL, que era el que regulaba la determinación de la base imponible del impuesto, fue declarado inconstitucional y nulo.

El fundamento de derecho sexto de la sentencia estableció el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, en los siguientes términos:

“6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.”.

Dicha declaración, tal como se señala en el fundamento de derecho sexto de la sentencia, supone la expulsión del ordenamiento jurídico de los artículos afectados, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

En cuanto a los efectos de esta sentencia, el propio Tribunal Constitucional dispone en el mismo fundamento de derecho sexto que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las

liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha.

Con la finalidad de adaptar la normativa legal del IIVTNU a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional manifestada en las sentencias 59/2017, de 11 de mayo (BOE de 15 de junio), 126/2019, de 31 de octubre (BOE de 6 de diciembre) y la ya citada 182/2021, se aprobó el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Este Real Decreto-Ley 26/2021 modifica los artículos 104 (adición de un nuevo apartado 5), 107 y 110 (modificación del apartado 4 y adición de nuevo apartado 8) del TRLRHL, publicándose en el BOE el 9 de noviembre, y entrando en vigor, de acuerdo con lo señalado en su disposición final tercera al día siguiente de su publicación.

En el caso objeto de consulta, se trata de una transmisión onerosa de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana realizada el día 27/09/2021, es decir, con anterioridad a la fecha de la STC 182/2021.

Dicha transmisión dio lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU, produciéndose el devengo del impuesto en la fecha de la transmisión y resultando contribuyente del impuesto el consultante como transmitente de la propiedad del terreno a título oneroso (artículos 104.1, 106.1.b y 109.1.a) del TRLRHL).

En la fecha del devengo, el IIVTNU era plenamente exigible, salvo en los casos de inexistencia de incremento de valor, por aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo; o en los casos en los que el incremento de valor resultase inferior a la cuota a satisfacer por el impuesto, por aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre.

De acuerdo con el artículo 110.1 del TRLRHL, el consultante estaba obligado a presentar declaración o autoliquidación del impuesto, en el plazo de 30 días hábiles a contar desde el devengo.

En virtud de dicha obligación, el día 21/10/2021, el consultante presentó la declaración del impuesto, acompañando la escritura pública de compraventa, a los efectos de que el Ayuntamiento procediese a practicar la correspondiente liquidación del impuesto.

La liquidación del IIVTNU fue practicada por el Ayuntamiento en fecha 11/11/2024.

Es evidente que el hecho imponible del IIVTNU se produjo con anterioridad al día 26/10/2021, fecha en la que se dictó la sentencia de la STC 182/2021.

A la fecha de la sentencia no se había practicado la liquidación del impuesto por el Ayuntamiento.

Hay que tener en cuenta lo dispuesto en la letra a) del fundamento de derecho sexto de la STC 182/2021 en cuanto que "la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados...".

La STC 182/2021 impide la liquidación del impuesto respecto de los hechos imponibles producidos con anterioridad a la sentencia y que, a la fecha de la misma, se encontrasen sin liquidar. La declaración de inconstitucionalidad y nulidad del artículo 107 del TRLRHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico y aunque el hecho imponible del impuesto se haya producido con la transmisión de la propiedad, resulta imposible liquidar porque no se puede determinar la base imponible al haberse declarado nulo el artículo que la regula.

El Ayuntamiento estaba imposibilitado para practicar las liquidaciones tributarias del IIVTNU al consultante, ya que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo habían sido declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia.

Tampoco podía practicarse la liquidación al amparo de la nueva normativa contenida en el Real Decreto-Ley 26/2021, ya que su entrada en vigor se produjo el 10/11/2021, resultando, por tanto, de aplicación para los hechos imponible producidos a partir de tal fecha, sin que tuviera efectos retroactivos.

En consecuencia, el consultante no está obligado al pago del IIVTNU, ya que las liquidaciones tributarias practicadas son nulas por aplicación de la STC 182/2021.

Para solicitar la devolución de los ingresos indebidos es necesario disponer de un acto administrativo en el que se declare tal ingreso como indebido y se reconozca el derecho a la devolución.

Para ello, el consultante deberá interponer recurso de reposición contra la liquidación del IIVTNU practicada por el Ayuntamiento, tal y como dispone el artículo 14.2 del TRLRHL. El plazo para la interposición del recurso es de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación expresa del acto cuya revisión se solicita.

Y el plazo de resolución del recurso de reposición es de un mes a contar desde el día siguiente al de su presentación.

Contra la desestimación expresa o presunta del recurso de reposición, salvo en los casos de municipios de gran población que tengan sus propios órganos económico-administrativos, solo cabe recurso contencioso-administrativo.

Para el supuesto de que la liquidación haya adquirido firmeza por no haber presentado recurso de reposición en el plazo de un mes establecido en el artículo 14.2 del TRLRHL, el consultante podrá solicitar la nulidad del pleno derecho del acto administrativo de liquidación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 del TRLRHL y el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

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