

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087810

DGT: 29-11-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3111/2023

SUMARIO:

IIVTNU. Gestión. Efectos de la inconstitucionalidad de la STC 182/2021 ante la pérdida de la bonificación aplicada. Una persona tras el fallecimiento de su madre en febrero del año 2021, heredó un inmueble, el cual pasó a ser su vivienda habitual. En la correspondiente autoliquidación del impuesto se benefició de una bonificación del 95% prevista en la normativa local. En septiembre del año 2023, ha transmitido el inmueble perdiendo el derecho a la bonificación previamente aplicada. La STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021 declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts.107.1, segundo pfo., 107.2.a) y 107.4 TRLHL, que son los reguladores de la determinación de la base imponible del impuesto. Con la finalidad de adaptar la normativa legal del IIVTNU a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional [Vid., SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (NCJ062411), 126/2019, de 31 de octubre de 2019 (NFJ075398) y 182/2021, de 26 de octubre de 2021, cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433/2020 (NCJ065794)], se aprobó el RD-Ley 26/2021 (Adapta el IIVTNU a la jurisprudencia del TC), que se publicó en el BOE el 9 de noviembre, y entrando en vigor al día siguiente de su publicación, el 10 de noviembre de 2021, sin que prevea efectos retroactivos en su aplicación, y dado que el IIVTNU es un tributo sin período impositivo, la regulación contenida en esta norma legal resultará de aplicación a los hechos imposables del IIVTNU devengados a partir de su entrada en vigor, es decir, el 10 de noviembre de 2021. En consecuencia, los hechos imposables producidos con anterioridad al día 26 de octubre de 2021 y que a esa fecha no se hubieran liquidado o autoliquidado por cualquier motivo (se encontraban en plazo de declaración, se había presentado la declaración pero todavía no se había practicado y notificado la liquidación tributaria por el Ayuntamiento, no existía valor catastral, el contribuyente había alegado la inexistencia de incremento de valor, se había incumplido la obligación de presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, no se hubiera producido el incumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de una bonificación fiscal, etc.), no pueden ser objeto de liquidación, dada la anulación de los preceptos reguladores de la base imponible por la STC 182/2021, que imposibilita la liquidación, comprobación y recaudación del impuesto y por tanto, su exigibilidad. Por tanto, en este caso, respecto de la autoliquidación emitida con anterioridad al dictamen de la STC 182/2021, el Ayuntamiento no podrá iniciar procedimientos de comprobación e inspección tributaria ni practicar liquidaciones de regularización tributaria del impuesto a consecuencia del incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la bonificación fiscal, dado que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo han sido declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia, y tampoco puede practicarse la liquidación al amparo de la normativa contenida en el RD-Ley 26/2021, ya que esta resulta de aplicación para los hechos imposables devengados a partir del 10 de noviembre de 2021, sin que tenga efectos retroactivos. Por otro lado, la autoliquidación debe considerarse como una situación consolidada, a los efectos señalados en el fundamento de derecho sexto de la STC 182/2021, en cuanto que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en dicha sentencia, por lo que esta persona no podrá solicitar la devolución del 5 por ciento restante de la cuota abonada en el año 2021.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104 a 110.

RDL 26/2021 (Adapta el IIVTNU a la jurisprudencia del TC), disp. final tercera.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante, tras el fallecimiento de su madre en febrero del año 2021, heredó un inmueble, el cual pasó a ser su vivienda habitual. En la correspondiente autoliquidación del impuesto se benefició de una bonificación del 95% prevista en la normativa local.

Posteriormente, en septiembre del año 2023, ha transmitido el inmueble perdiendo el derecho a la bonificación previamente aplicada.

Cuestión planteada:

Se plantea, si de acuerdo con lo previsto en la STS 0182/2021, está obligado a liquidar el importe correspondiente a la bonificación aplicada o si dicho importe está exonerado de tributar.

En caso de exoneración, pregunta si cabe solicitar la devolución del 5% restante de la cuota abonada en la autoliquidación.

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.”.

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 ínter 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.”.

La sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021 (BOE de 25 de noviembre), en resolución de la cuestión de inconstitucionalidad nº 4433/2020, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del mencionado texto refundido.

Los preceptos declarados inconstitucionales, todos del artículo 107 del TRLRHL, son los reguladores de la determinación de la base imponible del impuesto.

En cuanto al alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, el fundamento de derecho sexto de la sentencia realiza las siguientes precisiones:

“a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del 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. (...)”.

“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 a dicha fecha.”.

Dicha declaración, tal como señala 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.

Los efectos establecidos en la letra b) del fundamento jurídico sexto son de aplicación a las liquidaciones notificadas o autoliquidaciones practicadas con anterioridad a la fecha de la sentencia, que es el 26 de octubre de 2021.

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 a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU.

El 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, el 10 de noviembre de 2021.

En todo caso, el Real Decreto-Ley 26/2021 no prevé efectos retroactivos en su aplicación, y dado que el IIVTNU es un tributo sin período impositivo, la regulación contenida en esta norma legal resultará de aplicación a los hechos imponibles del IIVTNU devengados a partir de su entrada en vigor, es decir, el 10 de noviembre de 2021.

En consecuencia, los hechos imponibles producidos con anterioridad al día 26 de octubre de 2021 y que a esa fecha no se hubieran liquidado o autoliquidado por cualquier motivo (se encontraban en plazo de declaración, se había presentado la declaración pero todavía no se había practicado y notificado la liquidación tributaria por el Ayuntamiento, no existía valor catastral, el contribuyente había alegado la inexistencia de incremento de valor, se había incumplido la obligación de presentar la correspondiente declaración o autoliquidación, no se hubiera producido el incumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de una bonificación fiscal, etc.), no pueden ser objeto de liquidación, dada la anulación de los preceptos reguladores de la base imponible por la STC 182/2021, que, como ya se ha señalado, imposibilita la liquidación, comprobación y recaudación del impuesto y por tanto, su exigibilidad.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, respecto de la autoliquidación emitida con anterioridad al dictamen de la STC 182/2021, el Ayuntamiento no podrá iniciar procedimientos de comprobación e inspección tributaria ni practicar liquidaciones de regularización tributaria del impuesto a consecuencia del incumplimiento de los requisitos exigidos para el disfrute de la bonificación fiscal, dado que los preceptos que regulan la determinación de la base imponible vigentes en la fecha de devengo han sido declarados inconstitucionales y nulos por la referida sentencia, y tampoco puede practicarse la liquidación al amparo de la normativa contenida en el Real Decreto-Ley 26/2021, ya que esta resulta de aplicación para los hechos imponibles devengados a partir del 10 de noviembre de 2021, sin que tenga efectos retroactivos.

Respecto a la segunda cuestión planteada, y de acuerdo con lo mencionado con anterioridad, la autoliquidación debe considerarse como una situación consolidada, a los efectos señalados en el fundamento de derecho sexto de la STC 182/2021, en cuanto que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en dicha sentencia. Por tanto, el consultante no podrá solicitar la devolución del 5 por ciento restante de la cuota abonada en el año 2021.

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.