

La devolución de cuotas satisfechas en aplicación del IVTNU: posibilidades y procedimientos a seguir

Félix Alberto Vega Borrego
felix.vega@uam.es

El fallo

- **Declara inconstitucional** los siguientes preceptos, pero *“únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de **inexistencia de incrementos de valor**”*.
 - Art. 4.1 NFG (= art. 107.1 LHL): definición de base imponible.
 - Art. 4.2.a) NFG (= art. 107.2.a LHL): transmisión de terrenos.
 - Art. 7.4 NFG (= art. 107.4 LHL): porcentajes para determinar incrementos de valor.
 - Solución igual respecto al mismo impuesto en Álava y LHL (Estado).
- **No limita los efectos** en términos similares a:
 - STC 45/1989 (FJ 11, tributación conjunta IRPF): la acomodación a la Constitución no se alcanza con la mera anulación de la norma, sino es preciso que el Legislador realice las adaptaciones legales pertinentes. No se pueden revisar ni liquidaciones firmes ni autoliquidaciones ya presentadas.
 - STC 140/2016 (FJ 11, tasa judicial): no cabe devolución ni en procedimientos firmes ni en procedimientos aún no finalizados en los que se satisfizo la tasa sin impugnarla (no cabe rectificación autoliquidaciones).

Necesidad de un desarrollo legislativo

- Consideraciones:
 - ¿Existe un plazo para ello?
 - ¿Qué sucede si en un “plazo razonable” no se adopta tal desarrollo? → en todo caso, el desarrollo en Guipúzcoa (DF 2/2017) y Álava (DF 3/2017), mediante normas aprobadas en la misma fecha.
 - ¿Afecta a situaciones pasadas?
 - En principio sí, si bien las normas forales han pretendido limitar los efectos a determinadas obligaciones tributarias ocurridas antes de la publicación en el BOE de las sentencias (Guipúzcoa 25.3.2017 / Álava → 7.4.2017).
 - Dudas sobre cómo afecta a las situaciones pasadas.
- Definición de la existencia de incremento de valor:
 - Diversas opciones: remisión a los impuestos sobre la renta, diferencia entre el valor del suelo en la adquisición y la transmisión, remisión a los impuestos que inciden sobre la adquisición y la transmisión, etc.

Definición de la existencia de incremento de valor: comparar valores catastrales

- Comparar el **valor catastral** del suelo entre la adquisición y la transmisión:
 - Esto puede ser viable.
 - Sin embargo, el hecho de que exista un mínimo incremento no debería legitimar la aplicación del sistema de cálculo actual, sino que precisamente la base imponible debería ser tal incremento o parte del mismo en función del período de titularidad.
 - Si ello es así, los efectos hacia el pasado pueden ser muy amplios, e irían más allá de los casos en que se ha producido una pérdida patrimonial en el ámbito de los impuestos sobre la renta.

Definición de la existencia de incremento de valor: remisión a los impuestos sobre la renta

- Solo si hay ganancia patrimonial, se realiza el hecho imponible (debería ser así con independencia de que la adquisición hubiera sido lucrativa u onerosa).
- Dudas: ¿solo a la parte del valor del suelo? ¿El incremento de valor es la ganancia, o valdría el régimen actual? No tiene sentido que si hay una mínima ganancia en los impuestos sobre la renta se pueda girar el IVTNU sobre todo el incremento tal y como se determina hoy.
- ¿Tendrían competencias los Ayuntamientos para comprobar los impuestos sobre la renta para determinar si hay ganancia? ¿Practicabilidad del impuesto?.
- ¿Las comprobaciones en materia de impuestos sobre la renta interrumpirían el derecho a liquidar el IVTNU (obligaciones conexas)?
- Situaciones curiosas: inmueble en territorio común, pero de contribuyente residente en territorio foral → las normas que determinan la existencia de ganancia o pérdida son forales pero serían comprobadas por un Ayuntamiento de territorio común (lo mismo sucede cuando son territorios forales diferentes, ej.: residente en Navarra con inmuebles en Álava).
- Otras dudas: coeficientes de abatimiento, coeficientes de actualización (aunque no los hay en territorio común podría haberlos en territorio foral), compensación de pérdidas, revalorizaciones contables, etc.

Definición de la existencia de incremento de valor: regulación foral y proyecto de normativa estatal (¿impuestos sobre la transmisión?)

- IV: comparación del valor de adquisición del bien y el valor de transmisión.
- **Valor de referencia:** el aplicable a efectos de los impuestos que graven la transmisión.
 - No se refiere a los impuestos sobre la renta, sino al impuesto sobre la transmisión (IVA, ITPO, ISD [¿? no es impuesto que someta a tributación la transmisión, sino la ganancia patrimonial experimentada por el adquirente]).
 - Operaciones a título lucrativo: la normativa estatal lo aclara, ISD y el DF Álava también, por referencia al valor real que corresponda.
 - No se adicionan gastos, mejoras u otros conceptos, ni se efectuará ninguna actualización por el transcurso del tiempo.
- **Determinación del valor del suelo:** si los valores de referencia no lo establecen, se toma como referencia la proporción del VC vigente en el momento de devengo.
 - Parece que se aplica la proporción existente en el momento del devengo del impuesto incluso al valor de adquisición (¿y si la proporción es diferente en el momento de la adquisición?).
 - En la normativa estatal parece (?) que se aplicará sobre cada valor objeto de comparación.

Definición de la existencia de incremento de valor: regulación foral y estatal

- **Fechas:** se mantienen las aplicables, que se renuevan también cuando se produce una transmisión de la que no se deriva un incremento patrimonial.
- **Cuantificación del gravamen:** se mantienen las reglas vigentes, que solo se aplicarán si existe incremento de valor.
 - El incremento no coincidirá con la base imponible. Si existe un mínimo incremento, se aplican las reglas anteriores de forma completa.
 - La normativa estatal prevé un nuevo sistema de cuantificación, pero parece que sólo se aplicará a los hechos imposables posteriores a la entrada en vigor de la norma.
- Mantienen la **obligación de declarar** incluso si no hay incremento. En la normativa estatal se señala que el contribuyente tiene que acreditar la inexistencia de incremento de valor.

Definición de la existencia de incremento de valor: regulación foral → consideraciones

- ¿Tienen **competencia los territorios forales** para definir esta cuestión sin tener en cuenta las reglas aplicables en el resto del Estado? El problema se puede plantear si hay diferencias en la regulación, lo que parece darse.
- Art. 42 Ley del Concierto:
 - Artículo 42. Otros tributos locales.
 - Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario de otros tributos propios de las Entidades locales, siguiendo los criterios que a continuación se señalan:
 - a) Atención a la estructura general establecida para el sistema tributario local de régimen común y a los principios que la inspiran, respetando las normas de armonización previstas en el artículo 3 que sean de aplicación en esta materia.
 - b) No establecimiento de figuras impositivas de naturaleza indirecta distintas a las de régimen común cuyo rendimiento pueda ser objeto de traslación o repercusión fuera del territorio del País Vasco.

Definición de la existencia de incremento de valor: regulación foral y estatal → consideraciones

- Para comprobar los valores de adquisición y transmisión la normativa se refiere a tributos sobre los que el municipio no tiene competencia (IVA, ITP, ISD, etc.).
 - ¿Tienen los Ayuntamientos competencia para realizar comprobaciones de valores sobre declarados de los impuestos aplicables a las transacciones que son objeto de comparación?
 - La normativa foral no lo aclara. La estatal parece negar dicha competencia, si bien un valor comprobado por la Administración tributaria competente tendrá efectos también en el ámbito de este impuesto. Parece que los Ayuntamientos solo puede contrastar los valores declarados y en su caso comprobados por la Administración tributaria competente.).
- **Practicabilidad:** si bien no se traslada toda la complejidad de la comprobación de valores a este ámbito, materialmente puede que ello tenga lugar cuando el Ayuntamiento considere que tal comprobación debe tener lugar y decida solicitar a la Administración competente que la practique: ¿tiene la obligación la Administración competente de hacerlo? ¿Interrumpen estos procedimientos de comprobación de valores el derecho a liquidar el impuesto local.
- **Otras consideraciones:** Hace depender la fijación de los valores de hechos que no tienen que ser conocidos por el sujeto pasivo: ello se produce en las transmisiones lucrativas o en caso de sustituto (personas físicas no residentes que transmiten inmuebles).

Procedimientos de revisión

- Ante la sentencia la valoración de la existencia de incremento o decremento debería realizarse a la vista del desarrollo legislativo y no de cualquier otro criterio.
 - No obstante, así no lo han entendido algunos tribunales que han anulado las liquidaciones al considerar expulsadas del ordenamiento las normas.
 - Si esta vía es correcta, ¿permite esa anulación que se vuelva a dictar liquidación cuando se apruebe la norma y en su aplicación sí ha habido incremento? Nulidad o anulabilidad. ¿Sería un supuesto de retroactividad auténtica prohibido por el art. 9 CE? en un supuesto similar, el TC (STC 116/2009) se consideró que era un supuesto de retroactividad auténtica no amparado por la CE.
- La existencia o no de incremento tiene sentido que se vea en fase de gestión, por lo que procedería anular retrotrayendo actuaciones.
- Con todo, no debería procederse de esta manera cuando otros motivos alegados por el recurrente derivaran en la anulación del acto sin posibilidad de reiterar la actuación.

Medidas y reacciones ante la falta de limitación de efectos: actuación en los procedimientos de gestión tributaria

- **Autoliquidación:**

- Presentación en los hechos imponibles posteriores a la sentencia.
- Cierre registral (art. 254.4 LH):
 - Supuestos en los que el sujeto pasivo coincide con el interesado en la inscripción (transmisiones lucrativas): presentar autoliquidación o declaración.
 - Supuestos en los que el SP es el transmitente (transmisiones onerosas): comunicación al Ayuntamiento que la transmisión ha tenido lugar.
- Posible presentación de autoliquidaciones sin liquidación alegando la existencia de un decremento patrimonial: suspender el procedimiento, ¿aplica el cierre registral?...

- **Declaración:** suspender el dictado de la liquidación cuando se alegue la existencia de decremento patrimonial.

Procedimientos de recaudación

- Continuación de los procedimientos cuando la liquidación o autoliquidación sea firme.
- Las liquidaciones firmes son perfectamente ejecutables salvo que sean anuladas a través de los procedimientos especiales de revisión u otras vías de recurso.
- Solicitar la suspensión respecto las impugnadas cuyo recurso este en tramitación (¿fumus bonis iuris?).

Solicitudes de rectificación

- Solo caben si no ha habido liquidación.
- Plazo: 4 años, se supedita a la prescripción del derecho a liquidar y a solicitar la devolución de ingresos indebidos.
 - No parece haber espacio a considerar que el plazo comienza desde la publicación en el BOE de la sentencia.
- Tramitación: ¿deberían/podrían los Ayuntamientos suspender el procedimiento hasta que haya desarrollo legislativo?
 - Art. 103.f) RGI: interrupción justificada cuando concurre causa de fuerza mayor.
 - Sin silencio no hay recurso.
 - Cuando haya desarrollo, ¿se puede pedir informe a las AAPP competentes sobre los impuestos de referencia para comprobar si hay o no incremento de valor? ¿Es un PIJ del art. 103.a RGI?.
- Intereses de demora: ¿es un ingreso indebido?

Liquidaciones firmes

- Art. 221.3 LGT: solo son revisables por nulidad, revocación, rectificación de errores y recurso extraordinario de revisión.
- Ni la rectificación y la revocación parecen viables.
 - El procedimiento de revocación solo se inicia de oficio y podría alegar que la misma sería contraria al interés público.
- Nulidad de pleno derecho: resulta complejo.

Liquidaciones firmes (continuación)

- Recurso extraordinario de revisión: arts. 244 LGT y 121 LPA.
 - TEAC (AEAT). Ayuntamientos: órgano que dictó el acto, salvo TEA Municipal.
 - Tiene difícil encaje en el art. 244.1.a) LGT: que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto y que evidencien el error cometido → las sentencias no se han considerado con carácter general nuevos documentos y el error no se evidencia de la misma, sino del caso concreto.
- Responsabilidad patrimonial del Estado legislador:
 - ¿La solicitud hay que plantearla al Consejo de Ministros o a los Ayuntamientos? (arts. 92 y 32.3 LRJSP).
 - ¿Es aplicable el requisito de que se haya obtenido una sentencia anterior desestimatoria donde se hubiera alegado la inconstitucionalidad de la norma?
 - ¿Pueden reclamar los Ayuntamientos responsabilidad al Estado por lo que tengan que devolver? Hay que tener en cuenta que la “responsabilidad es compartida” por ser un impuesto opcional.

Casos en los que el incremento es inferior, igual o muy cercano a la cuota

- Resulta muy criticable que si hay incremento se pueda determinar la cuota con el sistema anterior a la sentencia.
- Esa es la decisión en los territorios forales y, al parecer, la del Estado. Si ello es así, en principio no hay margen en la Ley para aplicar un sistema de cuantificación diferente que ajuste la cuota la incremento.
- Otra cosa es que origine un nuevo problema de inconstitucionalidad, que tendrá que ser resuelto en última instancia por el TC, habiendo margen en las sentencias actuales para entender vulnerado los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.
- El nuevo sistema del Estado no es aplicable a los hechos pasados.

Conclusiones

- La sentencia ha tocado de muerte al impuesto en su configuración actual. Las opciones de corregir su configuración pueden mermar sensiblemente su potencia recaudatoria.
- La solución adoptada en los territorios forales tiene problemas materiales y procedimentales. Resulta muy criticable que la definición de la base imponible mantenga las reglas anteriores sin atender al incremento producido realmente.
- El nuevo sistema propuesto por el Estado, aunque limita el incremento de valor que se puede producir (los porcentajes parece que han tenido en cuenta las fluctuaciones del mercado inmobiliario), no garantiza que el incremento que determina la realización del hecho imponible coincida con el aplicable para determinar la base imponible.
- ¿Es realmente el IVTNU un impuesto sobre la plusvalía? ¿Es un impuesto patrimonial (no periódico)?
- Remedios: el propuesto por el Estado no parece ser el más adecuado, pues mantiene algunos de los problemas expuestos. Quizás debería configurarse un tributo similar al anterior pero destacando su carácter patrimonial
- Cualquier solución del legislador para cumplir la sentencia es transitoria. Se ha provocado un problema de financiación de mucho más alcance que debe afrontarse de otra manera.