

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1300-22
Órgano	SG de Tributos Locales
Fecha salida	09/06/2022
Normativa	TRLRHL RD Leg. 2/2004. Artículo 104, 109 y 110.
Descripción de hechos	El consultante presentó en mayo de 2021 la documentación de la plusvalía por herencia al ayuntamiento, para proceder a su pago. A fecha de 13/02/2022 aún no ha recibido la orden de pago del mencionado impuesto.
Cuestión planteada	Si, teniendo en cuenta la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, está obligado o no al pago del impuesto.
Contestación completa	<p>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).</p> <p>El artículo 104 del TRLRHL regula en su apartado 1 la naturaleza, hecho imponible del impuesto, estableciendo:</p> <p>“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.”</p> <p>De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1 del TRLRHL, es sujeto pasivo a título de contribuyente:</p> <p>“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.</p> <p>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.”</p> <p>De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL, el impuesto se devenga:</p> <p>“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.</p> <p>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.”</p> <p>El artículo 110 del TRLRHL establece en sus apartados 1 y 2:</p> <p>“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.</p> <p>2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:</p>

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, 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 regula la determinación de la base imponible del impuesto.

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 la transmisión lucrativa por causa de muerte de la cuota de propiedad del inmueble, que hereda el consultante.

Esta transmisión lucrativa de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU.

En los casos de transmisión de la propiedad por causa de muerte, la fecha de dicha transmisión será la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo.

En este mismo sentido se pronuncia el artículo 15 de la Ordenanza fiscal reguladora del impuesto del ayuntamiento de la imposición, que señala que se considerará como fecha de la transmisión, en las transmisiones por causa de muerte, la del fallecimiento del causante.

En el escrito de consulta no se indica cuál es la fecha del fallecimiento del causante, pero en todo caso, dicha fecha es anterior a mayo de 2021, cuando el consultante presenta ante el ayuntamiento la “documentación de plusvalía” para proceder a su pago. Y manifiesta que a fecha 13/02/2022 no ha recibido la “orden de pago” del mencionado impuesto.

La ordenanza fiscal reguladora del impuesto del ayuntamiento de la imposición tiene establecido como sistema general de gestión del impuesto el de autoliquidación por el sujeto pasivo, contemplando únicamente la declaración en dos supuestos:

- En el supuesto del apartado 4 del artículo 17 de la citada ordenanza fiscal, que dispone:

“Cuando el sujeto pasivo considere que la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título o la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio está exento, ha prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación o bien, el periodo de generación del incremento del valor sea inferior a un año, deberá presentar declaración en los plazos señalados en el apartado 2 de este artículo, acompañando la documentación a que se refiere el apartado 3 del mismo, y demás pruebas en las que fundamente su pretensión.

En el caso de que la Administración no encontrase conforme la declaración presentada, practicará liquidación conforme al artículo 18º de la presente Ordenanza.”.

- En el supuesto del apartado 2 del artículo 18 de la ordenanza fiscal que establece:

“Cuando la finca urbana o integrada en un bien inmueble de características especiales objeto de la transmisión no tenga determinado el valor catastral a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, o, si lo tuviere, no concuerde con el de la finca realmente transmitida, a consecuencia de aquellas alteraciones de sus características no reflejadas en el Catastro o en el Padrón del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que deban conllevar la asignación de valor catastral conforme a las mismas, el sujeto pasivo vendrá obligado a presentar la declaración en los mismos términos que se expresan en el artículo 17º. El Ayuntamiento practicará la liquidación resultante una vez sea fijado el valor catastral correspondiente.”.

En el caso objeto de consulta, el consultante no indica si lo presentado en mayo de 2021 fue una autoliquidación o una declaración.

- Para el caso de que lo presentado por el contribuyente en mayo de 2021 fuera una autoliquidación, siguiendo el sistema general de gestión del impuesto de la ordenanza fiscal, y con independencia de que procediera al pago o no del importe de la deuda tributaria en dicha fecha o de que solicitase aplazamiento o fraccionamiento de pago, dicha autoliquidación debe considerarse como una situación consolidada, a los efectos señalados en el fundamento de derecho sexto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, en cuanto que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en dicha sentencia las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse dicha sentencia.

Por tanto, en este caso, el consultante vendrá obligado al pago de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación.

- Por el contrario, para el caso de que lo presentado por el contribuyente en mayo de 2021 fuera una declaración, por resultar de aplicación alguno de los supuestos previstos en los artículos 17.4 y 18.2 de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto antes transcritos, y tal como parece manifestar, a fecha 13/02/2022 aún no se le hubiera notificado la correspondiente liquidación tributaria, sí que resulta de aplicación la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, que imposibilita la liquidación y, consiguiente exigibilidad del impuesto.

Para este último caso, el ayuntamiento no podrá practicar la liquidación del impuesto, 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 imposables devengados a partir del 10 de noviembre de 2021, sin que tenga efectos retroactivos.

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.