

El Sr. Alcalde del Ayuntamiento de -----, solicita un informe jurídico en relación con liquidación del Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

### **ANTECEDENTES**

El Sr. Alcalde del Ayuntamiento de -----, en su escrito de petición de informe jurídico remitido a esta Diputación Provincial, expone:

“Tras 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 (STC 182/2021 de 26 de octubre), procedimos a adaptar la Ordenanza Fiscal Municipal a dicho precepto, siendo publicada en el BOP el --- de ----- de ----- y entrando en vigor el pasado --- de ----- del -----.

En base a la aplicación efectiva de dicha modificación, nos surgen las siguientes dudas al respecto de la liquidación de dicho impuesto:

- Primero.** Las liquidaciones correspondientes a hechos imponibles con fecha anterior a la STC y el RD-Ley, emitidas con fecha entre el 26/10/2021 y el 10/11/2021, que no fueran firmes, son anulables y entendemos que debemos admitir las reclamaciones en este sentido. Sin embargo, si estas liquidaciones no se han producido todavía ¿Podemos realizarlas y exigir las conforme a la nueva Ordenanza o, en su caso hasta la aprobación de dicha Ordenanza, conforme a la propia Ley?
- Segundo.** Al tener recogidos en la Ordenanza Municipal que se trata de un impuesto “autoliquidable” si no se han liquidado escrituras anteriores al 26/10/21 por omisión del deber de los contribuyentes he-

chos impositivos bien anteriores a la STC o anteriores a la adaptación de la Ordenanza, ¿Podríamos liquidarlos actualmente con el nuevo sistema de liquidación o, en su caso, conforme a la propia Ley?

**Tercero.** Aquellas liquidaciones de hechos impositivos antes de la entrada en vigor de la Ordenanza Fiscal, pero posteriores a la entrada en vigor de la Ley ¿Pueden liquidarse conforme a la Ley? Esto es escrituras de fecha 10/11/2021 a 08/04/2022.

**Cuarto.** Respecto a las liquidaciones realizadas, incluso posteriores a la STC, es decir emitidas entre el 26/10/2021 y el 10/11/2021 de escrituras de fecha anterior al 26/10/2021¿entendemos que si no han sido reclamadas han devenido firmes?

**Quinto.** Las escrituras de fecha anterior al 26/10/2021, de inmuebles de nueva construcción, que no han sido liquidadas por no tener asignado ni la referencia catastral ni el valor del suelo en el catastro, ¿Se podrían liquidar una vez conocidos éstos conforme a los nuevos coeficientes aprobados en la Ordenanza Fiscal?

**Sexto.** Las solicitudes de fecha anterior al 26/10/2021, de liquidación del Impuesto del IVTNU, aportando documentación y/o cuaderno particional de adjudicación de herencia (fallecidos entre 2019-2021), sin formalización de escritura pública, se podrían liquidar conforme a la Ordenanza Fiscal aprobada el 8/4/2022?

**Séptimo.** Las escrituras formalizadas con fecha anterior a la STC de 26/10/2021, que aún no han sido presentadas en el Ayuntamiento, o para las que se ha solicitado aplazamiento, pueden liquidarse cuando se reciban?"

Para dar respuesta a estas preguntas se emite el emite lo siguiente:

**PRIMERA.-** La primera de las preguntas formuladas por el Sr. Alcalde del Ayuntamiento de ----- es sobre liquidaciones del impuesto correspondiente a hechos imponibles con fecha anterior a la STC y que se efectuaran en el periodo comprendido entre la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021 en la que dicho tribunal se pronuncia sobre el IIVTNU declarando la inconstitucionalidad y nulidad del método de cálculo de su Base Imponible y la entrada en vigor del Real Decreto Ley 26/2021, de 8 de noviembre, cuestión prácticamente idéntica a la que ha resuelto con efectos vinculantes la Dirección General de Tributos con fecha 14 de febrero de 2022 núm. V0274-22 en la que se plantea que si los herederos que aceptan la herencia (una vivienda) de su hermana fallecida en junio de 2021 tienen que pagar el impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana teniendo en cuenta que se encuentra pendiente de declaración y liquidación, considerando la Dirección General de Tributos lo siguiente:

«En cuanto al segundo de los hechos imponibles, se trata de la transmisión lucrativa por causa de muerte de la cuota de propiedad del inmueble, que pertenecía a la hermana fallecida, a sus herederos.

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

El devengo del impuesto tiene lugar en la fecha de la propiedad, que se produce en la fecha del fallecimiento de la causante, en junio de 2021 según los datos de la consulta.

La condición de contribuyente recae sobre la/s persona/s que adquieren la propiedad del terreno por herencia de la causante.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 110.2 del TRLRHL, el plazo de presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto (según el sistema de gestión del impuesto establecido en la ordenanza fiscal), es de 6 meses a contar desde la fecha de devengo, prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

Según se manifiesta en la consulta, aún no se ha presentado la correspondiente declaración o autoliquidación, ya que se solicitó al ayuntamiento la prórroga para su presentación hasta un año.

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 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 del 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.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 86.2 de la Constitución, dicho Real Decreto-Ley fue convalidado por el Congreso de los Diputados en sesión de 2 de diciembre de 2021 (BOE de 11 de diciembre).

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia 850/2021, de 14 de junio, de la Sala de lo Contencioso-administrativo, es de recordar que, si bien no es lícito, según los casos, que las leyes posean efectos retroactivos, incluso las leyes tributarias -dentro de la retroactividad de grado medio o mínimo- esta previsión debe figurar expresamente en ellas, pues de lo contrario no los

tendrán (artículo 2.3 del Código Civil, conforme al cual “Las leyes no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario.”

Tal disposición contiene su correlato en el artículo 10 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que establece los parámetros de aplicación de las normas tributarias:

*“1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido salvo que se fije un plazo determinado.”*

*2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.”*

*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.”*

El hecho imponible se define en el artículo 20 de la LGT como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”

Y el devengo se define en el artículo 21 de la LGT como “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.”

Como regla general, las normas tributarias no tienen efecto retroactivo y se aplican a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor, y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento, salvo que se disponga lo contrario.

Sin embargo se establece la regla opuesta de retroactividad en lo favorable para las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como para los recargos.

Existen límites para la retroactividad de las normas fiscales cuando resulta contraria a los demás principios constitucionales, en especial al principio de seguridad jurídica y al de capacidad económica.

El artículo 9.3 de la Constitución española dispone:

*“3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”*

El IIVTNU es un impuesto sin período impositivo, por lo que resulta aplicable la normativa legal que se encuentre en vigor en la fecha del devengo.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, tal como se ha indicado anteriormente, el hecho imponible del IIVTNU se realizó y el impuesto se devengó en la fecha de la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, en junio de 2021.

Sin embargo, y antes de se llevase a cabo la liquidación o autoliquidación del impuesto, se dictó la STC 182/2021, que declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores de la base imponible del impuesto. Tal declaración, imposibilita, tal y como señala el Tribunal Constitucional en su sentencia, la liquidación y exigibilidad del impuesto, hasta la fecha en el que el legislador estatal lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del artículo 31.3 de la Constitución puestas de manifiesto en los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales anulados.

Y la adaptación legislativa tuvo lugar por el ya mencionado Real Decreto-Ley 26/2021, que entró en vigor el 10 de noviembre de 2021 (disposición final tercera), sin que en la norma legal se otorgue ningún tipo de efectos retroactivos a la modificación operada en los artículos 104,107 y 110 del TRLRHL.

Dado que el Real Decreto-Ley 26/2021 no contiene ningún precepto que establezca efectos retroactivos, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 de la LGT, resulta del todo imposible otorgar efectos retroactivos a la nueva regulación de la base imponible del IIVTNU llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 26/2021.

En consecuencia, aunque el hecho imponible del impuesto tuvo lugar con la transmisión de la propiedad del terreno y ello supuso el nacimiento de la obligación tributaria principal, la posterior declaración de inconstitucionalidad, nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico del artículo 107 del TRLRHL, que regula la base imponible del impuesto, imposibilita la liquidación y exigibilidad del mismo, no existiendo obligación de pago del impuesto.

Los herederos de la cuota de propiedad del terreno, como contribuyentes del IIVTNU, estarán obligados a la presentación de la correspondiente declaración del IIVTNU, ya que el hecho imponible se ha realizado y se ha devengado el impuesto, pero no estarán obligados al pago del impuesto, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia 182/2021.»

Por tanto la liquidación y exigibilidad del IIVTNU correspondiente al periodo en que hace referencia el Sr. Alcalde de ----- en la primera de sus preguntas, no es posible no existiendo la obligación del pago del impuesto como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 107 de TRLRHL. En definitiva la aprobación de la Ordenanza municipal o el R-DL 26/2021 no afecte estas liquidaciones.



**SEGUNDA.-** Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, aunque se trate de un impuesto autoliquidable y los contribuyentes hubiesen emitido ese deber por escrituras formalizadas con anterioridad al 26/10/2021 no es posible exigirles el pago del IIVTNU.

**TERCERA.-** La Disp. Trans. Única del RD-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 RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, dispone que:

*“los ayuntamientos que tengan establecido el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana deberán modificar, en el plazo de seis meses desde la entrada en vigor de este RD-ley, sus respectivas ordenanzas fiscales para adecuarlas a lo dispuesto en el mismo. Hasta que entre en vigor la modificación a que se refiere el párrafo anterior, resultará de aplicación lo dispuesto en este RD-ley, tomándose, para la determinación de la base imponible del impuesto, los coeficientes máximos establecidos en la redacción del art. 107.4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dada por este RD-ley.”*

Teniendo en cuenta la anterior Disposición Transitoria Única permite su aplicación a partir del 10 de noviembre de 2021 fecha en la que entra en vigor el citado Real Decreto-Ley por que todas las plusvalías que se devengan con posterioridad deben calcularse de conformidad con el contenido de la citada norma, el devengo del impuesto es el que determina la aplicación del Real Decreto Ley no su liquidación, para aplicarlo en el calculo o cuota tributaria.

Respondiendo al Sr. Alcalde de ----- es el momento del devengo del impuesto que de conformidad con el artículo 21 de la Ley General Tributaria el que determina la posibilidad de aplicar las previsiones contenidas en el Real Decreto Ley, devengo que es “el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el movimiento de obligación tributaria principal”. Así esta norma resulte de aplicación a la plusvalía devengada desde el





10/11/2021 hasta 10/05/2022 sino se aprobó con anterioridad la adopción de la ordenanza municipal por tanto no es la fecha de las liquidaciones sino del devengo la determinante de la aplicación del citado Real Decreto-Legislativo que no puede aplicarse con efectos retroactivos.

**CUARTA.-** Las fechas a las que hace referencia el señor Alcalde del Ayuntamiento de ----- de 26/10/2021 al 10/11/2021 existió un autentico vacío normativo que impedía liquidar y exigir el IIVTNU para aquellas transmisiones devengadas con anterioridad al 10/11/2021 pues la propia Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 especifica en su fundamento “6” los efectos de su declaración de nulidad. Concluye, en primer lugar, **«que impide la liquidación comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad»** hasta el momento en el que:

*«el legislador (...), 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».*

De esta forma consideramos que el Tribunal Constitucional ha expulsado del ordenamiento jurídico el sistema de cálculo de la plusvalía y claramente ha manifestado que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, 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, redacción y revisión de este tributo local y, tanto, su exigibilidad, con posterioridad a la sentencia y antes de la entrada en vigor del RD-ley 26/2021, existe un vacío normativo que impide al ayuntamiento liquidar el impuesto.

Así entendemos que las plusvalías que estaban pendientes de liquidar cuyo hecho imponible era anterior a la sentencia no era posible liquidarlas porque la norma que se debía aplicar había sido declarada inconstitucional. Esto implica que los sujetos pasivos podrían instar su devolución.



**QUINTA.-** En base a las anteriores consideraciones de conformidad con el vacío normativo comentado y la prohibición de aplicación retroactiva de las normas fiscales las escrituras de fecha anterior al 26/10/2021 de inmuebles de nueva construcción, que no han sido liquidadas por no tener asignado ni la referencia catastral ni el valor del suelo en el catastro no se debería liquidar una vez conocidas éstas, conforme a las nuevos coeficientes aprobados en la Ordenanza fiscal municipal.

**SEXTA.-** A la penúltima de las preguntas formuladas por el Sr. Alcalde del Ayuntamiento de ----- le damos una respuesta negativa pues como afirmamos en el aportado anterior la Ordenanza fiscal aprobada por citado Ayuntamiento carece de efectos retroactivos y además en los casos de las transmisiones mortis causa, **el devengo se produce en la fecha del fallecimiento del causante, independientemente de la fecha de la aceptación de la herencia o del momento en que se realicen las operaciones particionales, surgiendo desde ese momento la obligación de presentar la correspondiente declaración tributaria.**

Así lo ha considerado la Dirección General de Tributos, en consulta general nº 677 de 2002 de 6 de mayo en la que resolvió:

*«a efectos del IIVTNU, y acudiendo con carácter supletorio a los correspondientes preceptos del Código Civil, es criterio administrativo que, en tales supuestos de transmisión «mortis causa», la misma se considera realizada y, por tanto, adquirido el dominio y la posesión de los bienes, no a partir de la aceptación de la herencia, sino en el momento mismo del fallecimiento del causante de la herencia»*

En el mismo sentido la consulta V0248-21, de 12 de febrero de 2021 de la Subdirección General de Tributos locales.

Podemos afirmar por tanto que en los supuestos de alteraciones jurídicas mortis causa **la fecha del fallecimiento del causante determina el momento de la transmisión y consecuente devengo del IIVTNU y tiene su fundamento en el hecho de que en tal momento se adquiere el derecho a ad-**

quirir la herencia, y ello con independencia de cuando se produzca esa declaración o autoliquidación, que las operaciones particionales, de adjudicación de bienes, e incluso de división de la posterior comunidad hereditaria se produzcan en momentos temporales muy distantes al del fallecimiento del causante.

Así la norma de aplicación debe ser la vigente en la fecha en que se produjo el devengo del impuesto que es el de la fecha del fallecimiento del causante y como hemos expuesto con la comentada sentencia del Tribunal Constitucional existe un vacío normativo que impide liquidar o exigir el impuesto para aquellas transmisiones pendientes de liquidación a fecha 10 de noviembre de 2021, fecha de entrada en vigor del RD 26/2021

Respondiendo a

**Séptima.-** La última pregunta planteada por el Sr. Alcalde del Ayuntamiento de ----- sobre si las escrituras con fecha anterior a la citada sentencia de Tribunal Constitucional que aún no ha sido presentada en el Ayuntamiento, o par las que se ha solicitado aplazamiento, no pueden ser liquidados en base a las consideraciones recogidas en el apartado anterior del presente informe.