

La constitucionalitat del IIVTNU novament en dubte



Recentment hem vist publicat en el BOE l'admissió a tràmit d'una nova qüestió d'inconstitucionalitat -qüestió d'inconstitucionalitat núm. 1020-2019- en relació amb l'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana (IIVTNU), comunament denominat "Plusvàlua Municipal". Es planteja pel Jutjat contenciós administratiu número 32 de Madrid, mitjançant Acte de 8 de febrer de 2019, en el procediment abreujat 336/2018.

Sense ànim d'aprofundir en els antecedents, cal recordar que la STC 59/2017, de l'onze de maig de 2017, va declarar la inconstitucionalitat dels articles 107.1, 107.2 a) i 110.4 del Text Refós la Llei Reguladora d'Hisendes Locals (aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març determinats) encara que de forma condicionada, ja que la limitava únicament a aquelles situacions en les quals amb la transmissió del terreny no s'havia posat de manifest cap plusvàlua. Per als altres casos, l'impost es va declarar d'acord amb la constitució i continuava vigent. En efecte, el TC va declarar que sotmetre a tributació situacions en les quals no s'ha produït una plusvàlua real i efectiva, atemptava contra el principi de capacitat econòmica consagrat en l'article 31 de la CE.

Posteriorment, el Tribunal Suprem va interpretar la resolució del TC matisant que la inconstitucionalitat, i la consegüent nul·litat, de l'article 110.4 del TRLHL era total i absoluta, en la mesura en què priva al contribuent de la possibilitat de provar la inexistència d'increment de valor, al contrari que la dels articles 107.1 i 107.2.a), que és parcial. L'anterior, com diem, ha suposat que l'Impost hagi estat declarat inconstitucional únicament per a aquells casos en els quals el contribuent acrediti una pèrdua de valor o, almenys, inexistència de plusvàlua real, però queda vigent i plenament aplicable per als casos en els quals existeixi plusvàlua.

Doncs bé, en aquest nou acte, la situació de la qual es parteix és molt diferent de l'anterior. La inconstitucionalitat es planteja en un supòsit en el qual es posa de manifest una plusvàlua real -entenen per plusvàlua la diferència entre el preu de venda i el de compra-, però la quota a pagar per l'Impost, aplicant la regla objectiva de càlcul prevista legalment, representa gairebé el 84% del guany obtingut. Això succeeix perquè, sent la diferència entre el preu de venda i el de compra de 4.343,67 euros, l'impost es calcula sobre un increment del valor del terreny de 17.800 euros, que és el que resulta d'aplicar el sistema objectiu de valoració, import molt superior a la plusvàlua realment obtinguda.

D'aquesta manera, en el supòsit analitzat, la quota a pagar va ascendir a 3.560,02 euros, i això sense tenir en compte altres despeses necessàries i sense contemplar l'impacte de la inflació. Si a més, es consideressin les despeses associades a l'adquisició i a la transmissió, la quota per l'impost superaria el benefici net obtingut en la transmissió (3.473,90 euros).

Davant aquesta situació, es planteja l'òrgan judicial la possible inconstitucionalitat de l'Impost, concretament dels articles 107 i 108 del TRLRHL, per vulneració dels principis de capacitat econòmica i no confiscatorietat.

Possible vulneració del principi de capacitat econòmica

Es recorda en l'Auto que el principi de capacitat econòmica ha de ser examinat des d'una doble vessant. En primer lloc, aquest principi impedeix al legislador l'establiment de tributs que gravin situacions en les quals no hi hagi una manifestació real o almenys potencial de riquesa. Aquest va ser l'argument que va portar al TC a declarar inconstitucional el IIVTNU en la sentència 59/2017, en gravar situacions en les quals no hi havia un increment real del terreny o, fins i tot hi havia decrement, s'estaven gravant situacions inexpressives de capacitat econòmica.

En segon lloc, afegeix el jutjat que la capacitat econòmica ha de respectar-se també en els elements de quantificació del tribut, de manera que existeixi una relació entre la capacitat econòmica que es posa de manifest amb la transmissió de l'immoble i la tributació efectiva. I és aquí, precisament, on falla en aquest cas aquest principi, ja que el sistema objectiu de càlcul de l'impost no té en compte ni es calcula en funció de l'increment real obtingut, arribant-se a donar situacions en les quals la quota a pagar sigui la mateixa, tant si s'ha obtingut una plusvàlua mínima, com si és major. Per tant, en opinió de l'òrgan judicial,

L'Impost no està mesurant la capacitat econòmica que es posa de manifest pel rendiment obtingut amb la transmissió del terreny, la qual cosa xoca frontalment amb el principi constitucional. Per aquests mateixos motius, s'estaria també vulnerant el principi de progressivitat, estretament relacionat amb el de capacitat econòmica, atès que el sistema no pot ser progressiu si no s'aconsegueix un determinat nivell de capacitat econòmica

La posible contravenció de este principio

Possible vulneració del principi de no confiscatorietat

D'altra banda, respecte al principi de no confiscatorietat, considera el jutjat que "encara que el sistema tributari afecta, lògicament, a la propietat privada, les seves figures no podrien incidir sobre aquesta de tal manera que la deixin sense contingut", ja que el propi Tribunal Constitucional afirma que la prohibició de *confiscatorietat "obliga a no esgotar la riquesa imposable". El possible incompliment d'aquest principi ha de ser examinat des d'una doble perspectiva:

(i) d'una banda, si el *IIVTNU per si mateix, té abast confiscatori en els supòsits en els quals la quota a pagar resultés superior al rendiment que s'obté i,

(ii) d'altra banda, ha d'examinar-se si el sistema pot ser confiscatori quan la quantitat que es paga a l'Administració via impostos per l'obtenció del rendiment fos major al rendiment que es queda el contribuent. Referent a això, es porta a col·lació la tributació en l'IRPF del guany patrimonial obtingut en la transmissió de l'immoble que, unida a la tributació pel IIVTNU, pot donar lloc a situacions confiscatòries.

Plantejament de la qüestió d'inconstitucionalitat

Sobre la base de l'anterior, es planteja la inconstitucionalitat de l'Impost en supòsits en els quals l'aplicació de la norma dóna lloc a una quota a ingressar superior a l'increment real obtingut per la venda de l'immoble. Addicionalment, també es planteja si, en supòsits diferents de l'anterior, l'Impost pot ser inconstitucional, atès que la quota tributària, calculada segons la normativa vigent, no és proporcional a l'increment patrimonial real que s'està gravant, la qual cosa pot vulnerar el principi de capacitat econòmica.

Oportunitat per a impugnar

Davant aquest escenari i tenint en compte que la qüestió d'inconstitucionalitat que comentem té possibilitats de prosperar, convindria tenir present algunes consideracions:

- El Tribunal Constitucional, en la sentència 59/2017, va declarar la inconstitucionalitat de l'Impost sense limitació d'efectes, per la qual cosa els mateixos es van produir també "cap enrere", la qual cosa va fer possible la revisió de situacions anteriors a la publicació de la sentència, això sí, amb les limitacions imposades legalment en relació amb la revisió d'actes fermes.

- L'anterior ens porta a considerar que, davant un eventual pronunciament en els mateixos termes, podria interessar impugnar les liquidacions que poguessin veure's afectades si el mateix es produeix, precisament, per a evitar que prescriguin o que esdevinguin fermes en via administrativa. Per a això, és obligat recordar les diferents vies d'impugnació amb les quals comptem, les quals, difereixen en funció del sistema de gestió pel qual hagués optat l'Administració de la qual prové l'acte.

- Si l'Administració en qüestió gestionés el tribut conforme al sistema de liquidació – que és l'establert amb caràcter general en l'article 110 del TRLHL-, la liquidació ha de ser impugnada en el termini d'un mes des de la seva notificació. Transcorregut aquest termini sense interposar recurs de reposició o reclamació econòmica administrativa (segons sigui procedent), l'acte adquireix fermesa en via administrativa.

- Per contra, si les Ordenances fiscals regulessin que el sistema de gestió és el d'autoliquidació, i l'impost s'hagués ingressat, cal sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació – amb les limitacions establertes en l'art. 126 del RGAT- amb la consegüent sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts, en el termini de quatre anys des de la finalització del termini establert de presentació (o des de la presentació si aquesta té lloc fora de termini), segons el que es disposa en els articles 120.3 en relació amb el 221 de la LGT.

Transcorregut aquest termini, l'acte adquireix fermesa en via administrativa.

- És important destacar, encara que a hores d'ara pugui semblar una obvietat, que en tota impugnació és necessari que s'al·legui la inconstitucionalitat de l'impost en els termes anteriorment descrits. Ja que, si arribés a prosperar la qüestió d'inconstitucionalitat, l'única via possible de recuperació de l'impost en casos d'actes que haguessin aconseguit fermesa en via judicial seria la via de la responsabilitat patrimonial de l'estat legislador.

-Aquesta via, després de la reforma operada per la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de Règim Jurídic del Sector Públic, ha quedat bastant restringida, podent-se emprar en els casos de normes declarades inconstitucionals únicament quan concorrin els següents requisits: (i) que l'acte s'hagués impugnat judicialment, (*ii) que s'hagués al·legat en el procediment la inconstitucionalitat posteriorment declarada i (*iii) que s'hagués obtingut sentència ferma desestimària. A més, només seran indemnitzables els danys produïts en els 5 anys anteriors a la publicació de la sentència que declari la inconstitucionalitat.