

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

La Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 16 de octubre (publicada en el Boletín Oficial del Estado nº 282) declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Dicha declaración supuso la expulsión del ordenamiento jurídico del sistema objetivado de determinación de la base imponible que la ley contenía en tales preceptos, señalando expresamente que, además de no resultar revisables con fundamento en la presente sentencia las situaciones ya resueltas por sentencia con valor de cosa juzgada o por resolución administrativa firme, «...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 ex art. 120.3 LGT a dicha fecha».

Con anterioridad a dicha sentencia, el Tribunal Constitucional, en su sentencia núm. 59/2017, de 11 de mayo (publicada en el Boletín Oficial del Estado nº 142, de 15 de junio), había ya declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del propio TRLRHL, relativos al mismo impuesto, pero solo en los supuestos de inexistencia de incremento de valor; y, en su Sentencia núm. 126/2019, de 31 de octubre, declaró la inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 del mismo TRLRHL, «...únicamente en aquellos supuestos donde la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente».

En este contexto de incertidumbre e inseguridad jurídica, en lo que respecta al IIVTNU, se aprueba 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, posteriormente convalidado por el Congreso de los Diputados en fecha 2 de diciembre de 2021.

La nueva redacción de los preceptos del TRLRHL declarados inconstitucionales se incorporaron, posteriormente, a la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que fue modificada



mediante Acuerdo Plenario de 31 de mayo de 2022. Desde la entrada en vigor de los nuevos preceptos del TRLRHL, el 10 de noviembre de 2021, y, posteriormente, de la mencionada ordenanza fiscal, ha surgido dudas con respecto a cómo deben aplicarse determinadas disposiciones.

De acuerdo con el artículo 15.2.1.d) de los Estatutos de la Agencia Tributaria Madrid, aprobados por Acuerdo Plenario de 22 de diciembre de 2008, corresponde a la directora de la Agencia Tributaria Madrid, en materia de ordenación de los tributos y estudios tributarios, entre otras funciones, «La interpretación de las normas tributarias propias del Ayuntamiento...».

Por tanto, en uso de las competencias atribuidas por los Estatutos de la Agencia Tributaria Madrid, se dictan los siguientes **CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN DE LA ORDENANZA FISCAL REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

El nuevo método de cuantificación de la base imponible del IIVTNU se concreta en un sistema de estimación objetivado que resultará de aplicación siempre que el contribuyente no inste el método de estimación directa que el legislador ha incorporado como método de cuantificación alternativo (artículo 107.5 del TRLRHL).

Es decir, deja en manos del obligado tributario el sistema de determinación de la base imponible que quiere que se le aplique. Pues bien, con respecto a esta cuestión, las dudas surgen en orden a determinar si la posibilidad de elegir por uno u otro sistema forma parte de lo que se conoce como opción tributaria, en los términos del artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) o si, por el contrario, se trata de un derecho subjetivo que puede ejercerse en cualquier momento.

La diferencia entre considerarlo como un derecho de opción del artículo 119.3 de la LGT o como un derecho subjetivo radica en el plazo para su ejercicio. En el primer caso, ese ejercicio quedaría circunscrito al plazo para la práctica de autoliquidación y/o presentación de declaración; mientras que, en el segundo caso, podría ejercerse en cualquier momento antes del cumplimiento del plazo de prescripción, y siempre que no nos encontremos ante liquidaciones firmes.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia núm. 1404/2021, de 30 de noviembre, define la opción tributaria a la que se refiere el



artículo 119.3 de la LGT como la concurrencia de un doble elemento: alternativa de elección entre regímenes jurídicos distintos y excluyentes, por un lado, y presencia del elemento volitivo que refleje la voluntad del contribuyente en la declaración y/o autoliquidación. En concreto, el Alto Tribunal se pronuncia en los siguientes términos: «...El concepto de opción tributaria del artículo 119.3 de la LGT viene delimitado por estos dos elementos esenciales: (a) la existencia de una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes y (b) un elemento de carácter volitivo, que refleja la voluntad del contribuyente, manifestada a través de su declaración o autoliquidación de forma inequívoca...»

A partir de lo dispuesto en la anterior Sentencia, es posible interpretar la elección del sistema de determinación de la base imponible en el IIVTNU, en los siguientes términos:

1º Derecho de opción del artículo 119.3 de la LGT. Con carácter general, la posibilidad de escoger el régimen de estimación directa como forma de determinación de la base imponible debe contemplarse como una verdadera opción tributaria, que deberá ejercerse en el plazo de declaración-autoliquidación legalmente previsto (artículo 119.3 LGT).

En consecuencia, en dicho plazo podrá instarse la aplicación del régimen de estimación directa, incluso en aquellos supuestos en los que el ejercicio de la opción implique la rectificación de la autoliquidación inicialmente practicada conforme al régimen de estimación objetivado.

Sin embargo, si nos encontramos ante declaraciones-autoliquidaciones extemporáneas no podrá ejercerse la opción tributaria, opción que tampoco sería ejercitable en vía de revisión o en el seno de un procedimiento de comprobación o inspección. Supuestos, por tanto, en los que el único método posible de determinación de la base imponible es el que deriva del sistema objetivo.

2º La cuota resultante es confiscatoria o no existe incremento de valor. No obstante lo anterior, si de la falta de ejercicio de esa eventual opción tributaria se derivara una cuota tributaria que pusiera de manifiesto un gravamen con alcance confiscatorio o si no existiera incremento de valor del suelo, ya no estaremos ante una opción tributaria circunscrita al estrecho margen de plazo que para su ejercicio señala el artículo 119.3 de la LGT, sino que existirá un auténtico



derecho a la exclusión de tal cuota, derecho que podrá hacerse valer en cualquier momento en tanto en cuanto no haya prescrito dicho derecho o no haya ganado firmeza el acto administrativo, ya sea en un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación, en un procedimiento de revisión o en un procedimiento de comprobación o regularización incoado por la Administración.

3º Existencia de circunstancias sobrevenidas. Ahora bien, la irrevocabilidad que el artículo 119.3 de la LGT anuda a la opción tributaria, no debe entenderse, sin embargo, de forma estricta e inamovible. Tal y como ha reconocido la jurisprudencia, cuando sobrevengan circunstancias que alteren la situación jurídico-tributaria inicial, ya sea por una ulterior actuación de regularización de la Administración, ya sea por una modificación normativa con eficacia retroactiva, debe permitirse la modificación de la opción tributaria inicial, en coherencia con ese nuevo panorama tributario, más allá del estricto plazo señalado en el antes referido apartado tercero del artículo 119 de la LGT. A tales efectos, podrá instarse la modificación de la elección inicial, como si del ejercicio de un derecho subjetivo se tratase, en un procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidación, en un procedimiento de revisión o en un procedimiento de comprobación o regularización incoado por la Administración. Para mayor comprensión, se acompaña un ejemplo en el que puede observarse la concurrencia de una circunstancia sobrevenida.

Se practica autoliquidación en plazo mediante sistema directo. Posteriormente se incoa expediente de comprobación de valores a efectos del ITP que aumenta ostensiblemente el valor de transmisión escriturado, aumento que deriva en un procedimiento de regularización de la autoliquidación IIVTNU practicada con aumento de la base imponible. Contra esta nueva liquidación cabría interponer recurso de reposición instando la aplicación del sistema objetivado por resultar, de forma sobrevenida, más beneficioso. No obstante, cabe la posibilidad de que la Administración proceda a aplicar de oficio el sistema objetivado por resultar más beneficioso al contribuyente como consecuencia del cambio sobrevenido que motiva la regularización. Sea como fuere, la aplicación del sistema objetivado se estaría realizando de forma correcta a pesar de su extemporaneidad.

Firmado electrónicamente

LA DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA MADRID

Gema T. Pérez Ramón

