

El Supremo se pronuncia sobre la plusvalía municipal: El contribuyente tiene la carga de probar que no ha existido incremento real y efectivo

Julio, 2018

En resumen

La reserva obligatoria para la vivienda de Protección Oficial, y la definición del término municipal como área de tanteo y retracto, pueden condicionar la promoción y rehabilitación inmobiliaria de la ciudad.

Con fecha 9 de julio de 2018, la Sala Tercera del Tribunal Supremo se ha pronunciado al fin sobre la interpretación y aplicación de la STC 59/2017 de 11 de mayo sobre la conocida como “plusvalía municipal”. A estas alturas todos conocen que el TC determinó la nulidad de varios preceptos de la Ley de Haciendas Locales en aquellos supuestos que impliquen someter a gravamen “situaciones inexpressivas de capacidad económica”, es decir, cuando no haya existido incremento de valor.

Las dudas de aplicación de la doctrina del TC eran múltiples, si bien se resumían en dos posiciones fundamentales. Por un lado, la denominada “tesis maximalista”, que es la de aquellos juzgados y tribunales que consideraban que no era posible liquidar el impuesto en ningún caso, puesto que se carece de los parámetros legales para valorar si existe o no incremento de valor, no pudiendo dejar en manos de la Administración la valoración de la prueba (TSJ Madrid y de Cataluña, entre otros). Por otro lado, aquellos órganos judiciales que consideran que es posible realizar una valoración de las pruebas y aplicar el impuesto sólo en aquellos casos en los que se produzca el incremento. Dentro de ésta última corriente, existían diversas interpretaciones sobre si la carga de la prueba recaía en la Administración o en el contribuyente, así como sobre qué pruebas son válidas a estos efectos.

Esta disparidad interpretativa y la nueva regulación del recurso de casación contencioso-administrativo propició que esta controversia acabara en el TS para que fuera éste quien fijara el criterio interpretativo. Pues bien, llegó ese día y, como muchos nos temíamos y ya ocurriera con la propia sentencia del TC (e incluso con el proyecto de ley de reforma del impuesto), la solución, más que eliminar las dudas, seguirá generando más controversia y, por tanto, litigiosidad.

Podemos sintetizar la doctrina del TS en los siguientes puntos:

1.- El artículo 107 TRLHL es parcialmente inconstitucional, por lo que no procede exigir el impuesto exclusivamente en aquellos supuestos en los que se acredite la inexistencia de incremento de valor en el suelo. Para el resto de casos, se aplica la fórmula tradicional de cálculo ($VC \text{ suelo} \times \text{Coef} \times N^{\circ} \text{ años}$).

2.- No existe ninguna restricción a la posibilidad de aportar y valorar pruebas para acreditar la inexistencia de incremento de valor, pues la nulidad del artículo 110.4 TRLHL es total.

4.- Es necesario acreditar, por parte de los contribuyentes, la inexistencia de una “plusvalía real y efectiva”. Si el contribuyente acredita, por cualquier medio de prueba y aunque sea de forma indiciaria la inexistencia de plusvalía, será la Administración la que tenga que acreditar la existencia de la plusvalía.

5.- En cuanto a los medios de prueba, se admite el valor declarado en las escrituras de adquisición y transmisión, pudiendo aportar cualquier otro tipo de prueba como la pericial. Serán los Ayuntamientos y los juzgados y tribunales los que valorarán la suficiencia de las pruebas aportadas.

4.- Rechaza la “tesis maximalista” al considerar que es posible para las Administraciones determinar la existencia o no de una plusvalía “real y efectiva” con los medios de comprobación y valoración de la prueba previstos en la Ley General Tributaria, sin que ello suponga quebranto alguno de los derechos de los ciudadanos.

Esta sentencia no resuelve, ni mucho menos, toda la problemática y, al contrario, como indicábamos *supra*, garantiza seguir con una elevada litigiosidad.

La clave de la cuestión es la prueba de la inexistencia de una “plusvalía real y efectiva”. Estamos en presencia de un concepto indeterminado, introduciendo en el debate toda la problemática que arrastramos desde hace décadas en relación sobre la determinación del valor real en una transacción, con toda la litigiosidad que ello lleva aparejado como consecuencia de los procedimientos de comprobación de valores. La sentencia hace referencia a los valores a efectos de impuesto como el de Transmisiones Patrimoniales, sin embargo, no hace referencia a cuando en el impuesto directo (IS, IRPF o IRNR) no se genera una plusvalía real, aunque el precio de transmisión declarado en escritura supere al de adquisición, sino que se produce una pérdida por cuestiones de muy diversa índole (inversiones en el suelo, deterioros, gastos e impuestos inherentes a la transacción, actualización del valor de compra, etc.). El ejemplo paradigmático son los suelos que se transforman en un proceso urbanístico, sufragados por el propietario, y se han vendido por un valor superior al de compra de los suelos originarios, dando sin embargo pérdidas millonarias: ¿cómo puede sostenerse que en esos casos existe una plusvalía real y efectiva, o que el municipio tenga derecho a participar de la acción urbanística privada?

Resulta, cuando menos procesalmente, llamativo que corresponda al contribuyente acarrear con la carga probatoria cuando hablamos de un elemento constitutivo de la existencia misma del impuesto, no de la aplicación de un beneficio fiscal, permitiendo a la Administración una posición pasiva de rechazo a las pruebas aportadas, sin necesidad de realizar esfuerzo probatorio alguno en orden a acreditar la existencia del incremento de valor. Ello es justamente lo que ha ocurrido en el supuesto de hecho de la sentencia cuya casación desestima el TS, el contribuyente aportó una pericial, que el Juzgado de instancia consideró que no era suficiente para acreditar la inexistencia de incremento de valor, sin que la Administración realizara o se le exigiera esfuerzo probatorio alguno. Quizá habría sido deseable que el Supremo tuviera presente el artículo 108 de la LGT (presunción de veracidad de las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente) en sus reflexiones.

En segundo lugar (como la propia sentencia se encarga de señalar), no se da respuesta a aquellos supuestos en donde, aunque ese incremento existe, es tan bajo que si lo comparamos con la cuota de plusvalía resultante de aplicar el art. 107, ésta resulta desproporcionada. El TS justifica no entrar en esta cuestión en atención a que el Tribunal Constitucional no se ha pronunciado al respecto. Eso significará más litigiosidad sin duda. Hay liquidaciones donde la cuota de la liquidación supera el propio precio de venta del inmueble. Resulta incongruente que, mientras que para determinar si hay sujeción al impuesto, tratemos de determinar cuál es el incremento real y efectivo y a efectos de determinar la base imponible tomemos un valor que nada tiene que ver con ello, como es el valor catastral del suelo.

Por otro lado, qué sucede ahora con aquellos contribuyentes que vieron estimado en primera instancia su recurso en aplicación de la tesis maximalista, ¿se valoraran las pruebas aportadas? ¿se les permitirá aportar nuevas pruebas? ¿quedará todo en manos de los Ayuntamientos y habrá que volver a empezar?

Tampoco tenemos respuesta, por el momento, a otra cuestión esencial como es la relativa a situaciones firmes en las que se liquidó pese a existir una manifiesta pérdida de valor: ¿es posible recuperar el impuesto indebidamente soportado? El Tribunal Supremo reconoce que resulta inadmisibles no permitir (o no valorar) las pruebas sobre la inexistencia de incremento. Tampoco el TC limitó temporalmente los efectos de su sentencia así que volvemos a lo mismo: más litigiosidad articulada a través de los procedimientos extraordinarios de revisión recogidos en la LGT, sin perjuicio de las solicitudes de responsabilidad patrimonial que habrán tenido que presentarse dentro del plazo del año desde que se publicó la sentencia del TC en el BOE.

En cuanto al rechazo de la “tesis maximalista”, resulta contradictorio que, mientras que el TC consideraba que no podía realizar una interpretación constitucional del art. 107 por suponer una vulneración del principio de reserva de ley tributaria y seguridad jurídica (pues, como acertadamente reconocía el propio TC, sólo al Legislador le corresponde definir tanto el hecho imponible como la determinación de la base imponible), el TS sí se aventura a hacerlo, considerando que tanto los Ayuntamientos como los órganos judiciales pueden interpretar qué se entiende y cómo se determina ese incremento de valor real y efectivo.

Son muchas, por tanto, las cuestiones aún por resolver y los nuevos problemas que entendemos que se generan tras esta resolución del Supremo. En cualquier caso, esta sentencia, salvo por la aceptación de las escrituras como medio de prueba, creemos que claramente favorece a la Administración que, de forma pasiva, será la que exija a los contribuyentes la aportación de pruebas y, lo que es más preocupante, los que las valorarán en primer término. Como llevamos advirtiendo desde el comienzo de este artículo es más que probable que los contribuyentes tengan que iniciar un nuevo peregrinaje judicial repleto de obstáculos, costes y costas, es decir, más litigiosidad. La conclusión es que el Legislador aprobó en su día una norma inconstitucional (aún hoy no corregida), la Administración seguirá aplicándola y, tras esta sentencia, se hará recaer en los contribuyentes la carga de la prueba y el peso del recurso. A la vista de lo ocurrido en este último año y medio parece que lo inconstitucional resulta “rentable”.

¿Hablamos?

Antonio Puentes

Socio responsable del área Contencioso Tributario en PwC Tax & Legal Services

+34 915 684 525

antonio.puentes@es.pwc.com

Manuel Esclapez

Asociado Senior del Departamento Contencioso-Tributario en PwC Tax & Legal Services

+34 965 986 016

manuel.esclapez.escudero@es.pwc.com