

Fiscal

El TC declara la inconstitucionalidad del sistema de cálculo de la base imponible de la plusvalía municipal

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de octubre del 2021, ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2a y 107.4 del TRLRHL, impidiendo así la determinación de la base imponible del impuesto municipal de plusvalía y, por tanto, su liquidación, comprobación, recaudación, revisión y, en definitiva, su exigibilidad.

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Of counsel del Área de Fiscal de GA_P

MARTA ALGABA DUEÑAS

Abogada del Área de Fiscal de GA_P

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de octubre del 2021 (en el marco de la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020) ha declarado nulos e inconstitucionales los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2a y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), en los que se recogía un sistema objetivo para el cálculo de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, «plusvalía municipal» o el «impuesto»).

Respecto de esta cuestión cabe recordar, tal y como ha hecho el Tribunal Constitucional en esta sentencia, que los artículos 107.1

y 107.2a del mencionado texto refundido ya fueron declarados inconstitucionales y nulos en su Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, pero «únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Asimismo, esta inconstitucionalidad y nulidad fue calificada de parcial en la Sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de 31 de octubre, en la que se declaró también inconstitucional el artículo 107.4 del mismo cuerpo legal, en esta ocasión limitando tales efectos a los «supuestos donde la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente».

Pues bien, ahora el tribunal ha abordado el examen de los referidos apartados del citado

artículo 107 —excepto su primer párrafo, en el que se define la base imponible y no la forma de calcularla—, teniendo en cuenta que se establece un sistema objetivo de cálculo de la base imponible del impuesto del que puede derivarse (tal y como planteó el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, promotor de la cuestión de inconstitucionalidad) una «carga fiscal excesiva» o «exagerada» para el contribuyente, incompatible con las exigencias derivadas del principio constitucional de capacidad económica, principio íntimamente conectado con el de no confiscatoriedad. En ese contexto se analizan, en particular, las consecuencias de que, por aplicación del citado sistema objetivo de cálculo de la base, pueda resultar una cuota tributaria cuyo importe, aun no superando la plusvalía efectivamente obtenida con motivo de la transmisión del terreno urbano, sí pueda representar una parte muy significativa de ella. Por tanto, se trata de situar en el centro del análisis aquellos supuestos en los que, existiendo un incremento de valor, éste es inferior al calculado *ope legis* como base imponible y en los que la cuota tributaria consume, sin agotarla, una parte significativa de ese incremento real.

A esos efectos, el tribunal efectúa un examen exhaustivo de las implicaciones del principio de capacidad económica como criterio, fundamento y límite de imposición para, posteriormente, aplicar sus conclusiones a los preceptos legales cuestionados. A este respecto, concluye que la renuncia a establecer un gravamen acorde con la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible, estableciendo bases objetivas o estimativas, aun siendo posible, no puede ser una opción arbitraria, sino que exige una justificación objetiva y razonable. Pues bien, en este caso, el tribunal considera que esa posibilidad no puede ampararse en una supuesta finalidad extrafiscal del tributo o en razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa. Por ello,

termina concluyendo que el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible —basado en la medición del incremento de valor por referencia al valor catastral del inmueble en el momento de la transmisión y a la aplicación de un coeficiente en función de la extensión del periodo de generación de aquél— se sitúa al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnerando así el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

Teniendo en cuenta dicha conclusión, interesa especialmente reparar en el alcance y los efectos de tal declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2a y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En ese sentido, el tribunal aclara lo siguiente:

- a) La expulsión del ordenamiento jurídico de tales preceptos deja un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible, impidiendo así la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

En nuestra opinión, con base en lo anterior, los procedimientos que estuvieran en curso por el concepto de la plusvalía municipal deberían ser concluidos por la Administración no sólo sin regularización alguna, sino reconociendo el derecho de los interesados a la devolución del ingreso indebido junto con los intereses de demora que en cada caso correspondiesen.

Asimismo, consideramos que los procedimientos en curso que se estén dirimiendo en la vía contencioso-administrativa ante los correspondientes juzgados y tribunales, fundamentados en alguno o algunos de los motivos recogidos en las dos sentencias previas del Tribunal Constitucional

(i. e., STC 59/2017 y STC 126/2019) y que tengan como objeto de impugnación último una liquidación no firme o, en su caso, una autoliquidación no prescrita, deberían ser estimados en favor del contribuyente declarando la nulidad de la liquidación o, en su caso, acordando la rectificación de la autoliquidación en cuestión y reconociendo la devolución de los ingresos indebidos que correspondiere.

- b) De nuevo, como reiteradamente había hecho en las sentencias previas sobre los preceptos legales ahora anulados, vuelve a emplazar al legislador estatal para que, 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 artículo 31.1 de la Constitución española, recordando que ya han transcurrido más de cuatro años desde que se publicó su Sentencia 59/2017.

En este sentido, en la misma fecha de aprobación de la sentencia del tribunal, el Ministerio de Hacienda y Función Pública emitió una nota de prensa en la que indicaba que se estaba ultimando un borrador legal que garantizaría la constitucionalidad del tributo y la financiación de las entidades locales. Llegado el momento, habrá que estar atentos a la figura legal que utilice el legislador a esos efectos.

- c) Asimismo, en lo que se refiere a la determinación del alcance de los efectos de este fallo, el tribunal aclara expresamente 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

judgada o mediante resolución administrativa firme».

Además de todo anterior, el tribunal indica de manera expresa que, a estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas:

- 1) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia (26 de octubre del 2021);
- 2) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex artículo 120.3 de la Ley General Tributaria a dicha fecha.

A este respecto sorprende especialmente que el tribunal fije como día de referencia la fecha en la que se ha dictado la sentencia y no la de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado* —momento a partir del cual tal declaración de inconstitucionalidad debería tener efectos generales—, contraviniendo de ese modo lo dispuesto en los artículos 164 de la Constitución y 38.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

En este punto, cabe recordar la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, en la que igualmente se declararon nulos e inconstitucionales determinados preceptos de la Ley 44/1988, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y, en particular, el sistema de tributación conjunta. En dicho fallo, aunque el tribunal limitó también los efectos de tal declaración, en esa ocasión lo hizo conforme a lo previsto en el artículo 38.1 de su Ley Orgánica, esto es, limitando los efectos a partir del día de la publicación de la sentencia en el *Boletín Oficial del Estado*, «pues la ley orgánica no faculta a este tribunal, a diferencia de lo

que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad».

Lo anterior puede suponer, en nuestra opinión, una cuestionable restricción de derechos de

los contribuyentes. Sin perjuicio de ello, lógicamente, éstos podrán seguir recurriendo las liquidaciones no firmes o solicitar la rectificación de autoliquidaciones no prescritas sobre la base de alguno de los motivos recogidos en las Sentencias 59/2017 y 126/2019.

Advertencia legal: Este boletín sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.