

# Inconstitucionalidad de la regla de cálculo de las plusvalías, ¿Y ahora qué?

Octubre 2021

## Ponte en contacto con PwC Tax & Legal:

### Miguel Muñoz Pérez

Socio responsable de la práctica de Procedimiento Tributarios de PwC Tax & Legal

[miguel.munoz.perez@pwc.com](mailto:miguel.munoz.perez@pwc.com)

### Manuel Esclapez Escudero

Abogado especialista en Procesal Tributario en PwC Tax & Legal

[manuel.esclapez.escudero@pwc.com](mailto:manuel.esclapez.escudero@pwc.com)

Han pasado sólo unos días desde que se publicó la nota del Tribunal Constitucional por la que se resuelve la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga y, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del texto refundido de la “Ley reguladora de las haciendas locales”. La valoración inicial que hicimos los abogados y asesores se ha visto sustancial -e informalmente- alterada por la filtración del texto del fallo que conocimos sólo dos días después. Ante este vaivén de opiniones resulta necesario recapitular las principales cuestiones que arroja toda esta cuanto menos anómala situación en la que los asesores debemos pronunciarnos respecto a una sentencia pública que no publicada.

### ¿Se ha anulado el impuesto?

Aunque en la práctica todos hemos enterrado al impuesto tal y como lo conocemos, debemos recordar que el Tribunal Constitucional no lo ha declarado inconstitucional, simplemente considera que la regla por la que se determina la base imponible del impuesto es, en todo caso, contraria a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. Ello implica que sigue devengándose el impuesto con cada transmisión y subsisten las obligaciones

vinculadas al mismo; si bien, claro está, la imposibilidad de determinar la base imponible ante la declaración de inconstitucionalidad “ex origine” y en todas las situaciones, imposibilitan tanto cumplir con la obligación de autoliquidar de los contribuyentes, como la de practicar liquidaciones por parte de los Ayuntamientos.

### ¿Qué diferencia hay entre las anteriores sentencias del TC sobre la plusvalía y esta?

La principal diferencia reside en que las anteriores sentencias, introdujeron una novedosa declaración de inconstitucionalidad condicionada a determinadas situaciones. En el caso de la STC 59/2017 de 11 de mayo se refería únicamente a supuestos en los que se pusiera de manifiesto la inexistencia de incremento de valor susceptible de ser sometido a gravamen. En el caso de la STC 126/2019 de 31 de octubre lo ampliaba a supuestos donde la totalidad del beneficio obtenido en la transacción debía destinarse al pago del impuesto. En la cuestión planteada por el TSJ de Andalucía se planteaba una de las muchas situaciones que no eran cubiertas por ambos pronunciamientos, supuestos en los que la base imponible determinada conforme al artículo 107 TRLHL resultaba excesiva respecto al beneficio real, ello motivó que se admitiera la cuestión y se valorara con carácter general la validez de la regla de cálculo. En el fondo del debate

subyace el problema del sometimiento a gravamen de rentas presuntas, debate que se da en multitud de figuras impositivas donde la Administración presume una capacidad económica que no tiene porqué corresponderse con la realidad, ese viejo debate se recrea, por ejemplo, en el impuesto sobre transmisiones y actos jurídicos documentados con la irrupción del valor real, que no deja de ser un valor presunto (por más que se pretenda vincular al valor de mercado); asimismo, en imposición local, ese mismo debate lo tenemos en el IBI o en el IAE, donde se parte de una base imponible que puede no guardar relación alguna directa con la capacidad económica real del contribuyente. En la presente cuestión de inconstitucionalidad, el TC podría haber optado también por decretar una declaración de inconstitucionalidad condicionada -o limitada- a supuestos donde el contribuyente acreditara que el beneficio real era inferior al resultante de aplicar la fórmula de cálculo del 107 TRLHL, sin embargo, optó por no parchear más este impuesto y declarar definitivamente inválido el método, quizá - en mi opinión- por dos razones: a) la desatención del legislador de la obligación de reformar el impuesto para dar cumplimiento al mandato del TC en respeto de los principios constitucionales y, b) el empeño del Tribunal Supremo de considerar que, pese a las dos primeras sentencias, era posible seguir aplicando esos preceptos en interpretaciones que vienen a sustituir la labor que sólo corresponde al legislador en virtud de la reserva de ley en materia tributaria.

No se hubiera llegado a esta si el TS en la -a mi juicio- desafortunada sentencia de 9 de julio de 2018 no hubiera enterrado la denominada "tesis maximalista" en relación a la STC 59/2017 de 11 de mayo, que no hacía sino considerar la imposibilidad de liquidar el impuesto en todos los casos; sin embargo, en aquella sentencia, el TS consideró que, con independencia de que el legislador no modificara la norma, aún era posible determinar la base imponible del impuesto en aplicación del artículo 107.4 en aquellos supuestos en los que el

contribuyente no acreditara la inexistencia de incremento de valor.

### La limitación alcance

Lo más controvertido de este nuevo fallo dado su alcance total, reside justamente en la limitación de alcance. Cuando la nota se refirió a "la intangibilidad de las situaciones firmes existentes antes de la fecha de la aprobación de la sentencia" la mayor parte de los analistas (entre los que me incluyo) consideramos que al hablar de situaciones firmes sólo podía referirse a liquidaciones no impugnadas o aquellas respecto a las que había recaído resolución firme en vía administrativa o judicial; así como a autoliquidaciones ya revisadas o prescritas respecto al derecho a su rectificación. Sin embargo, cuando se filtró el contenido del fallo, sin duda, la cuestión más novedosa y cuestionable residía en la limitación del alcance, que va mucho más allá de lo que hasta ahora se venía entendiendo como eficacia prospectiva de las sentencias del Tribunal Constitucional, que no viene sino resultar una suerte de "comodín" con el que salvar la sangría financiera de las Administraciones y con lo que se consagra el principio de que legislar contra la constitución es un negocio muy rentable. La limitación que contiene el borrador del fallo da lugar a dos situaciones "inauditas" hasta ahora:

- Por un lado se limita el derecho de un contribuyente a impugnar una liquidación o rectificar una autoliquidación dentro del plazo previsto, lo que supone una limitación a la tutela judicial efectiva y una restricción de derechos que no desconocíamos hasta ahora.
- Por otro lado se retrotraen los efectos a la fecha de dictarse la sentencia (26 de octubre de 2021) cuando, dicha sentencia no puede tener efectos "erga omnes" sino desde su publicación en el BOE, tal y como señala el artículo 38.uno LOTC.





La trampa de esta limitación es que el TC acaba siendo juez y parte, pues estas limitaciones contrarias nada menos que una Ley Orgánica, deberían sustanciarse finalmente ante el propio TC. Imaginamos que el agradecimiento de los municipios por esta mención debería ser infinito, así como del Gobierno, por ser el destinatario final de la factura, y del legislador (si consideramos que es distinto del anterior). La conclusión es que a los contribuyentes que podían plantear una rectificación de su liquidación en el plazo de 4 años, se les aplica un “rayo paralizante” con el que quedan inmovilizados.

### ¿Y ahora qué?

Ante todo este aluvión de informaciones contradictorias se hace imprescindible poner un poco de orden y valorar que opciones tiene cada contribuyente en cada situación.

#### 1. Posibilidad de revisar liquidaciones o autoliquidaciones devengadas y liquidadas:

Si se trata de liquidaciones en plazo de recurso o de autoliquidaciones no revisadas, ni sobre las que se ha instado un procedimiento de rectificación, si atendemos a la limitación contenida en el fallo filtrado, no cabría plantear la rectificación de las mismas alegando simplemente la inconstitucionalidad de la regla de cálculo, no obstante, si atendemos a la realidad publicada en el BOE actual (viernes 29 de octubre de 2021) y a la literalidad del artículo 38.uno LOTC podría considerarse que sí cabe esta posibilidad, siempre que se esté dentro del plazo de prescripción de 4 años desde que se presentó la autoliquidación y esta no hubiera sido objeto de comprobación o de otro procedimiento de rectificación planteado por el mismo motivo y que ahora hubiera adquirido firmeza. Ello no impediría a los contribuyentes instar recursos o rectificaciones de sus liquidaciones o autoliquidaciones por cualquier otro motivo distinto del que plantea el TC en su sentencia, es decir, en casos en los que no haya incremento o éste resulte confiscatorio, podríamos seguir planteado las rectificaciones; no obstante, en realidad

el contribuyente siempre alegaría la infracción de los mismos principios constitucionales de capacidad económica y no confiscatoriedad.

#### 2. Si se trata de Liquidaciones o Autoliquidaciones firmes:

- Si la firmeza es en vía administrativa, sólo cabe un procedimiento extraordinario de revisión, respecto a los que el TS ya se ha pronunciado que no cabe, el único factible sería la revocación pero depende de que el Ayuntamiento quiera iniciar el procedimiento.
- Si la firmeza es en vía judicial, sólo cabe plantearse la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en este caso se dispone de un año y se puede reclamar daños producidos en los 5 años anteriores a la publicación de la sentencia.

#### 3. Transmisiones que devengan el impuesto respecto a las que aún no se haya practicado autoliquidación o liquidación.

*3.1. Si ya se ha producido la transmisión y se está en plazo para comunicar o autoliquidar el impuesto, pero este finaliza antes de la publicación del fallo en el BOE.*

En este caso, aunque jurídicamente no se puede atribuir efecto alguno a la nota del TC hasta que no se publique la sentencia, parece razonable presentar una comunicación en los términos previstos en el artículo 110 TRLHL, a los efectos de cumplir con la obligación de comunicar. En este sentido debemos señalar que mientras el Ayuntamiento de Madrid ya no admite la presentación de autoliquidaciones, el de Barcelona señala que subsisten las obligaciones pues no se ha publicado sentencia alguna del TC en el BOE. Otra posibilidad para dar cumplimiento a la obligación de autoliquidar para aquellos Ayuntamientos que así lo establezcan en sus ordenanzas, sería presentar una autoliquidación con base imponible y cuota CERO ante la imposibilidad de realizar el cálculo.

*3.2. Si se ha producido la comunicación pero no se ha recibido liquidación.*

Se podría presentar un escrito indicando la situación, no obstante no resultará necesario, en la medida en que cuando se publique la sentencia será vinculante para los Ayuntamientos y tendrá fuerza de ley con efectos "es origine". Lo previsible es que los Ayuntamientos ya no practiquen liquidaciones hasta que no se apruebe una nueva norma.

*3.3. Si ya se ha producido la transmisión pero disponemos de un plazo amplio para comunicar autoliquidar, o se trata de nuevas transmisiones previas a la aprobación de la reforma legal.*

Como señalamos subsiste la obligación de comunicar pues el impuesto no se ha declarado inconstitucional. En estos casos sólo podría exigirse el impuesto si el legislador aprueba una reforma con carácter retroactivo respecto a la fórmula de cálculo, entendemos que ello sería cuanto al menos cuestionable jurídicamente al tratarse de una retroactividad de grado medio o total que podría afectar al principio de seguridad jurídica.

*3.4. Si se ha aprobado la reforma del impuesto.*

En este caso habrá que atender a la nueva normativa vigente sin perjuicio de los motivos por los que pudiera ser impugnada y que comentamos en el punto siguiente. En todo caso, la nueva normativa deberá excluir de tributación situaciones en las que no hay incremento de valor y deberá fijar una base imponible que esté proporcionada al incremento real del valor del suelo que se pone de manifiesto con motivo de la transmisión.

**4. Posible reforma del impuesto.**

*4.1. Instrumento para la reforma*

La reforma del impuesto podría llegar con carácter de urgencia a través de un Real

Decreto o bien como Ley por el trámite parlamentario ordinario, lo que llevará meses hasta que en su caso se pudiera aprobar. De aprobarse con la fórmula del RD además sería posible cuestionarlo por la utilización de esta figura reservada a cuestiones de urgencia.

*4.2. Retroactividad de la norma*

Si bien entendemos que la retroactividad podría ser contraria al criterio del TC, no podemos descartar que el legislativo o el Gobierno pretenda la retroactividad, bien a la fecha de aprobación del fallo del TC, bien a la de su publicación, bien con carácter ilimitado a situaciones no firmes o no prescritas. Si ello se produjera habilitaría a los Ayuntamientos a dictar nuevas liquidaciones una vez anuladas las primeras siempre que se respete el plazo de prescripción y el límite de la "reformatio in peius"

*4.3. Posible configuración de la base imponible en caso de reformar el impuesto.*

La nueva configuración del impuesto (en caso de que se mantenga) deberá excluir de tributación situaciones en las que no hay incremento de valor y deberá fijar una base imponible que esté proporcionada al incremento real del valor del suelo que se pone de manifiesto con motivo de la transmisión. Parece evidente que se considerarán no sujetas las operaciones con pérdida o no incremento pero la gran duda se refiere a la posible configuración de la base imponible, consideramos que podría optarse por distintas opciones:

*a) Utilización del Valor de Referencia como método de cálculo*

Si bien este valor se vincula a la evolución del precio de mercado real del suelo determinado anualmente ahora mismo no es posible su introducción puestos que sólo se conocerán a partir de 1 de enero de 2022 y limitado a usos residenciales, almacén y garaje. No descartamos la implementación futura pero entendemos que no es posible a corto plazo.





*b) Método de determinación basado en los precios de venta o transmisión.*

Parece lógico que la única posibilidad de salvaguardar la constitucionalidad del impuesto sea la de tener en cuenta la ganancia real para determinar la base imponible del impuesto. Estará por ver cuales serán las reglas de cálculo, si se limitará a la parte del precio de compra o transmisión relativa al suelo, si serán aplicables las reglas contables o las del IRPF, o si se aplicará el criterio del Impuesto sobre Patrimonio para determinar el valor a tomar. Asimismo sobre esa base imponible previa es posible que se pondere con algún coeficiente en función del número de años, similar a la fórmula del 107.4 anulado por el TC.

*c) Métodos híbridos o de transición hacia el VR.*

Cabe la posibilidad de que se reintroduzca la fórmula del 107.4 ( $VC \text{ suelo} * coef * n^{\circ}$  años) pero con la salvedad de que si la ganancia real acreditada por el contribuyente es inferior a la base imponible que resulta de la misma, se tome la ganancia real.

Por otro lado se puede tomar el precio de compra de suelo o de transmisión en tanto en cuanto no aplica el VR a dicho inmueble ya sea para la adquisición o la transmisión.