

Fiscal

Impuesto de plusvalía: efectos de la impugnación tempestiva de la liquidación sin alegarlos motivos que provocaron la declaración posterior de inconstitucionalidad

Incidencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, respecto de las liquidaciones del impuesto de plusvalía que se hubieran impugnado tempestivamente, pero sin alegar la inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible del impuesto —inconstitucionalidad que se declaró posteriormente—.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 27 de julio del 2022 (rec. núm. 3304/2019), analiza en casación el alcance e incidencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre —que, al declarar nulos los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2a y 107.4 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, provocó un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible del impuesto de plusvalía, impidiendo así su liquidación—, respecto de

liquidaciones que hubieran sido impugnadas tempestivamente, aunque sin alegar la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible del impuesto, declarada posteriormente.

En el caso analizado, el recurrente en la sentencia de instancia —declarado responsable subsidiario al amparo del artículo 43.1c de la Ley General Tributaria por el impago de una liquidación del impuesto sobre el incremento del

valor de los terrenos de naturaleza urbana, liquidación de la que resultó deudora principal la entidad liquidada— fundamentó su demanda en la inexistencia de incremento de valor en la transmisión de unas fincas, aunque sin alegar específicamente la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible del tributo. La sentencia recurrida estimó que existía un incremento de valor de los terrenos sujeto a gravamen en el citado tributo, basándose en la comparación entre el precio de adquisición y el de enajenación, del cual se limitó a declarar que era «superior al de compra»; este extremo fue discutido por el recurrente al entender que el incremento de valor se determinó de forma inadecuada, toda vez que no se tuvo en cuenta la incidencia del impuesto sobre el valor añadido en la operación. En ese sentido, entendió que no se tomó en consideración que el importe del impuesto sobre el valor añadido en la compra fue soportado y abonado por la adquirente y que en el precio de enajenación estaba incluida la cuota soportada por la adquirente y abonada por ella, con inversión del sujeto pasivo.

Pues bien, respecto de esta cuestión, el Tribunal Supremo apunta que el incremento de valor puesto de manifiesto en la transmisión, aun ateniéndonos a los precios de compra y venta en los que se basa la sentencia recurrida sin tener en cuenta la incidencia del impuesto sobre el valor añadido en la operación, representa un 74,66 % de la suma en que se traduciría el incremento de valor experimentado por el inmueble mientras permaneció en el patrimonio del sujeto pasivo, por lo que resulta evidente que la carga impositiva derivada del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana tiene un alcance confiscatorio de la riqueza gravada, gravando además una manifestación de capacidad económica irreal o ficticia.

No obstante, como reconoce el propio Tribunal Supremo, lo anterior es ya una cuestión superada

actualmente como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre.

Por ello, el tema con relevancia casacional en este caso pasa por analizar la posibilidad de que pueda derivarse responsabilidad por impago de la plusvalía si la liquidación de la que trae causa fue impugnada de forma tempestiva, teniendo en cuenta la posterior declaración de inconstitucionalidad de su cobertura legal.

A esos efectos la Administración recurrida argumenta que el recurrente no planteó la impugnación amparándose en la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible—fundamentándola exclusivamente en la inexistencia de incremento de valor—; tal extremo, por tanto, no debería examinarse en el recurso de casación atendiendo a las exigencias del principio de seguridad jurídica.

Pues bien, el Tribunal Supremo apunta lo siguiente:

- La incidencia de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 no puede calificarse como una cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal, marco normativo que sí fue invocado oportunamente para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, «aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad». Por tanto, el alto tribunal considera que estamos ante un «enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para

la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada», y no ante una cuestión nueva.

- De ese modo, no cabe omitir el examen del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de unas normas con rango de ley que resultan aplicables al asunto, alcance que el propio Tribunal Constitucional ha modulado de forma variable, según los casos.
- De dicho examen resulta que, atendiendo a la delimitación de los efectos llevada a cabo por la referida sentencia del Tribunal Constitucional, lo relevante para este caso es que esta sentencia equipara, a efectos de intangibilidad, por una parte 1) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, así como 2) las resoluciones administrativas firmes, y, finalmente, 3) las «situaciones consolidadas», según las denomina la propia sentencia, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos: a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia, y b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, a dicha fecha.
- Teniendo en cuenta lo anterior, en el caso analizado, «no tiene cabida en ninguna de las situaciones que se declaran inmunes a la declaración de inconstitucionalidad, ya que estamos ante una liquidación que es impugnada en plazo», en el ámbito de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la Ley General Tributaria.

Por tanto —concluye el Tribunal Supremo—, sin perjuicio de la firmeza que pudiera haber

alcanzado para otros obligados tributarios, la liquidación cuyo impago constituye la base del acuerdo de responsabilidad subsidiaria ha sido cuestionada por el recurrente conforme al artículo 174.5 de la Ley General Tributaria; y, a los solos efectos de resolver sobre la derivación de responsabilidad, esa liquidación no constituye un acto firme ni una situación consolidada, sin perjuicio —insiste de nuevo— de la calificación que pudiera merecer respecto a otros obligados tributarios.

En definitiva, en el caso analizado, sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021.

No obstante, el Tribunal Supremo añade que la impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, cuestionando precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable. Por ello, el tribunal considera que carece de fundamento la alegación formulada por la Administración recurrida sobre la inexistencia de planteamiento de estas cuestiones en la instancia.

En virtud de todo lo anterior, el tribunal establece como doctrina de interés casacional que, cuando la existencia y exigibilidad de la liquidación tributaria —cuyo impago constituye la base de la declaración de responsabilidad subsidiaria— ha sido impugnada tempestivamente como uno de los presupuestos para la responsabilidad tributaria subsidiaria, no cabe hablar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos de la referida inconstitucionalidad. De ese modo, a los efectos de la declaración de responsabilidad subsidiaria ex artículo 43.1c de la

Ley General Tributaria que impugnó el recurrente, la liquidación tributaria por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana cuya deuda tributaria es objeto de la derivación de responsabilidad es inválida y carente

de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura para efectuar la liquidación, no pudiendo servir de fundamento y presupuesto para la declaración de responsabilidad subsidiaria.

Para cualquier duda o información adicional, por favor, póngase en contacto con la siguiente letrada:

Mariana Díaz-Moro Paraja

Tel.: (+34) 91 582 91 00
mdiazmoro@ga-p.com

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.

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2022. Todos los derechos reservados.