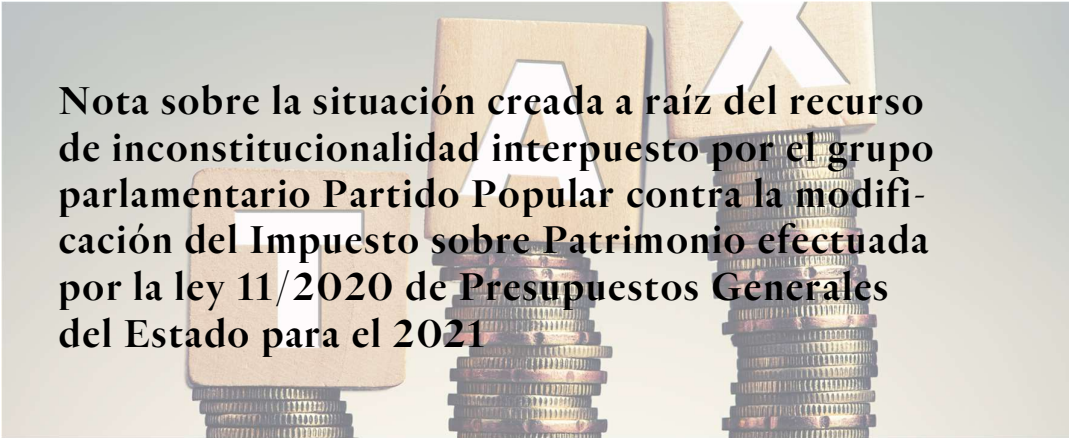


RocaJunyent Informa

Departamento Derecho Fiscal
7 de junio de 2023



Nota sobre la situación creada a raíz del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el grupo parlamentario Partido Popular contra la modificación del Impuesto sobre Patrimonio efectuada por la ley 11/2020 de Presupuestos Generales del Estado para el 2021

En febrero de 2021, RocaJunyent elaboró un informe jurídico analizando la posible confiscatoriedad del Impuesto sobre el Patrimonio.

En abril de 2021, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) admitió a trámite el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Grupo Parlamentario Popular contra la regulación de este impuesto introducida en la Ley 11/2020, de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para el 2021.

El citado recurso se dirige contra las dos disposiciones introducidas relativas al Impuesto sobre el Patrimonio: i) la modificación de la tarifa del impuesto (elevando el tipo impositivo marginal), y ii) la supresión con carácter permanente de la bonificación del 100% del impuesto.

Lo anterior ha generado un debate sobre cuáles pueden ser las consecuencias de una eventual sentencia estimatoria por parte del TC, así como cuáles son las medidas a adoptar por los contribuyentes de este impuesto para beneficiarse de los efectos de una eventual sentencia favorable.

Por este motivo, RocaJunyent ha elaborado esta breve Nota para informar sobre el contenido del recurso, los posibles efectos de una eventual sentencia estimatoria, y las medidas a adoptar por los ciudadanos para beneficiarse de la eventual sentencia favorable.

Aspectos del impuesto sobre el patrimonio recurridos ante el TC

Como ya se ha señalado, dos son los elementos impugnados en el recurso ante el TC:

- i) Impugnación del artículo 66 LPGE para el año 2021, por el que se modifica el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Se ha modificado la tarifa estatal del impuesto, incrementado el tipo marginal máximo del 2,5% al 3,5%. Este hecho se ha utilizado como base para fundamentar la posible confiscatoriedad en que incurriría este impuesto al agotar la riqueza imponible o someter a gravamen situaciones de capacidad económica inexistente o ficticia. Esto determinaría su inconstitucionalidad por vulnerar lo dispuesto en el artículo 31 de la Constitución.

- ii) Impugnación de la Disposición derogatoria primera LPGE para 2021 por la que se deroga el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, por el que se restableció el Impuesto sobre el Patrimonio con carácter temporal.

Durante los últimos años, en cada LPGE se procedía a posponer hasta el año siguiente la aplicación de la bonificación del 100% del Impuesto sobre el Patrimonio. En la LPGE para 2021 no se pospuso sino que se suprimió dicha bonificación, por lo que se modificó el carácter temporal del impuesto convirtiéndolo en un impuesto exigible de forma indefinida. Según el recurso interpuesto, esto equivale a estar “creando” un nuevo tributo. Esto podría suponer su inconstitucionalidad porque iría en contra de lo estipulado en el artículo 134.7 de la Constitución, que impide a la Leyes de Presupuestos la creación de tributos.

Consecuencias de una posible estimación del recurso por el TC

El TC ha evitado en diversas ocasiones pronunciarse sobre en qué medida un impuesto podría incurrir en confiscatoriedad. Así, en la reciente STC 182/2021 declaró inconstitucionales los artículos que regulaban la plusvalía municipal por considerar que vulneraban el principio de capacidad económica, pero no entró a analizar qué porcentaje de contribución a las cargas públicas podía entenderse como confiscatorio.

En la mencionada STC 182/2021 el TC señaló que eran “situaciones consolidadas”, es decir, que no podían beneficiarse de la declaración de inconstitucionalidad del impuesto de plusvalía municipal, aquellos casos en los que los contribuyentes, a la fecha de dictarse la sentencia, no hubieran recurrido una liquidación o instado una rectificación de su autoliquidación.

Por lo tanto, si el TC mantuviera este criterio, sería preciso que los contribuyentes que pretendieran beneficiarse de la eventual declaración de inconstitucionalidad hubieran recurrido las liquidaciones o instado la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto de los ejercicios 2021 y posteriores, antes de que el TC dictara sentencia. Si no lo hubieran hecho, podría ser que no pudieran recuperar los importes satisfechos por este impuesto aunque el TC declarara la inconstitucionalidad de las normas impugnadas.

En principio, dado que el recurso versa sobre las modificaciones del Impuesto sobre el Patrimonio introducidas en la LPGE para 2021, lo previsible es que la posible inconstitucionalidad sólo afectaría a los ejercicios 2021 y posteriores:

- En cuanto a la modificación de la tarifa del impuesto: Es razonable entender que la inconstitucionalidad se limitaría a la tarifa estatal del impuesto introducida por la LPGE para 2021. Por lo tanto, la inconstitucionalidad sólo afectaría a aquellas Comunidades Autónomas que no tuvieran aprobada su propia tarifa del impuesto, y también a los no residentes que tributan aplicando la tarifa estatal. Ahora bien, caso de producirse dicha declaración de inconstitucionalidad, es de suponer que el resto de tarifas quedarían “tocadas” de inconstitucionalidad, por lo que cualquier recurso contra una liquidación del impuesto acabaría siendo planteado por los tribunales al alto tribunal.
- En cuanto a la supresión de la bonificación del 100% del impuesto: Si se declarara inconstitucional la supresión de dicha bonificación significaría que en 2021 y ejercicios siguientes sería aplicable dicha bonificación del 100%, por lo que procedería la devolución de todo el importe ingresado, junto con sus correspondientes intereses de demora, afectando ello a todos los contribuyentes por cuanto la bonificación se extendía a todo el impuesto, sin distinciones por territorios.

Por otra parte, no debemos descartar la eventual declaración de inconstitucionalidad de la Ley 18/1991, reguladora del impuesto sobre el Patrimonio, que pudiera llegar a obtenerse en virtud de otro recurso distinto al aquí comentado. Ello podría suceder en el caso de que algún contribuyente u organización empresarial lograra que un tribunal de justicia plantee una cuestión de inconstitucionalidad en relación con este tributo (no olvidemos que recientemente Foment del Treball ha dado un primer paso para abrir esta vía al impugnar la orden ministerial que aprueba el modelo de declaración de este impuesto para el ejercicio 2022).

Cronología y conveniencia o no de instar la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2021 y 2022

Para instar la rectificación de la autoliquidación debe presentarse una solicitud ante la Administración tributaria que gestiona el impuesto (las Comunidades Autónomas, al ser un impuesto cedido). Dicha Administración resolverá más que probablemente desestimando la solicitud. Contra dicha desestimación deberá interponerse el oportuno recurso en vía administrativa. Una vez finalizada la vía administrativa es cuando puede recurrirse ante los Tribunales de Justicia.

Hay que tener en cuenta que en la ya citada STC 182/2021 el TC declaró que eran “situaciones consolidadas” (y por lo tanto, no resultaban afectadas por la declaración de inconstitucionalidad) aquellos casos en los que, aunque se hubiera recurrido antes de dictarse la sentencia del TC, el contribuyente hubiera obtenido una sentencia judicial desfavorable y ésta fuera firme. Es decir, que en esta materia es importante tener en cuenta la previsible duración de las distintas instancias: (i) para intentar evitar tener que acudir a los Tribunales de Justicia, por los costes que comporta; y (ii) caso de haber acudido a los Tribunales de Justicia, intentar evitar una resolución judicial firme antes de que el TC dicte sentencia.

Por otro lado, otro elemento a tener en cuenta en esta materia es la interrupción de la prescripción. Como es sabido, el plazo de prescripción de los impuestos es de cuatro años. Cualquier actuación que interrumpa la prescripción (como sería instar la rectificación de la autoliquidación del impuesto o interponer recursos) significa alargar el plazo cuatro años más (“volver a poner el contador a cero”). Por lo tanto, a la hora de decidir si es conveniente o no instar la rectificación de la autoliquidación, resulta imprescindible valorar los pros y los contras de dicha interrupción de la prescripción, sobre todo teniendo en cuenta que no existe seguridad de que el TC resuelva declarando la inconstitucionalidad de las normas impugnadas.

Posible acción de instar la responsabilidad patrimonial de la administración

Finalmente, una posible vía alternativa para obtener la devolución de un impuesto declarado inconstitucional es instar la denominada Responsabilidad Patrimonial de la Administración (RPA).

En materia de RPA hay que tener en cuenta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó la sentencia de fecha 28-6-2022 (asunto C-278/20) que declaró contraria al Derecho de la Unión Europea la reforma de esta figura introducida en 2015 en España.

A fecha de hoy, todavía no se ha aprobado la modificación legislativa para adecuarse al contenido de la referida sentencia (actualmente sólo hay un Anteproyecto de ley), por lo que no existe certeza de cómo quedará regulada esta materia y resulta muy aventurado pronunciarse sobre esta posibilidad como alternativa a la vía ordinaria de recurso referida en el apartado anterior.

Desde el Departamento Fiscal de RocaJunyent nos ponemos a disposición de aquellas personas que tengan interés en la impugnación del Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 2021 y siguientes, para analizar la conveniencia o no de actuar en esta materia así como para llevar a cabo las medidas oportunas si se estimara conveniente.