

NULIDAD DE LAS LIQUIDACIONES DE PLUSVALÍA IMPUGNADAS ANTES DE DICTARSE LA STC 182/2021: STS DE 28 DE MARZO DE 2023, REC. NÚM. 4254/2021

Diego Marín-Barnuevo Fabo

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
(España)*

Resumen

Las distintas sentencias del Tribunal Constitucional que han enjuiciado el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana han generado graves conflictos de interpretación y aplicación, por ello tiene interés el fallo contenido en esta sentencia que declara la invalidez de todas las liquidaciones que hubieran sido impugnadas en los casos en que la situación no estuviera «consolidada», es decir, siempre que no se tratara de situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, o de resoluciones administrativas firmes.

Palabras clave

Plusvalía; inconstitucionalidad, nulidad, cosa juzgada, limitación de efectos de las sentencias, «situaciones consolidadas».

Abstract

The various rulings of the Constitutional Court that have adjudicated on the Urban Land Appreciation Tax have generated numerous conflicts of interpretation and application. This is why the verdict contained in this ruling, which declares the invalidity of all assessments that had been contested in cases where the situation was not «consolidated,» is of interest. In other words, whenever it was not a matter of situations definitively decided by a judgment with the authority of res judicata, or by final administrative resolutions.

Keywords

Capital gains tax; unconstitutionality, nullity, res judicata, limitation of effects of judgments, «consolidated situations»

Cómo referenciar: Marín-Barnuevo Fabo, D. (2023). Nulidad de las liquidaciones de plusvalía impugnadas antes de dictarse la STC 182/2021: STS de 28 de marzo de 2023, rec. núm. 4254/2021. *Revista Técnica Tributaria* (142), 179-185.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La doctrina de interés casacional fijada en la sentencia analizada es la siguiente: *«en un caso como el examinado, en que la liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente, no cabe calificar de una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL. Es por ello que la liquidación tributaria por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura».*

2. Supuesto de hecho

El contribuyente interpuso recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) por considerar que el valor de transmisión era inferior al de adquisición y, consecuentemente, no existía capacidad económica susceptible de gravamen de acuerdo con la doctrina contenida en la STC 59/2017. Esas afirmaciones se acreditaban por las diferencias existentes entre los valores de compra y de venta reflejados en la escritura y, también, por un informe pericial específicamente elaborado para el caso concreto.

El ayuntamiento no resolvió en plazo el recurso de reposición y el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado, que fue oportunamente estimado, lo que motivó la anulación de la liquidación inicialmente dictada, cuya cuota era de 111.626,90 euros.

El ayuntamiento demandado presentó recurso de apelación contra dicha sentencia por entender que el Juzgado había efectuado una incorrecta valoración de la prueba al aceptar la pérdida del valor del bien sujeto a tributación conforme a una pericial que incurrió en el error de no aplicar el método técnico de valoración por el procedimiento adecuado y por utilizar en el estudio de mercado testigos no comparables.

El TSJ de Canarias (sede Santa Cruz de Tenerife) dictó sentencia de fecha 15 de marzo de 2021 en la que estimaba el recurso de apelación por entender que la valoración efectuada por el perito del contribuyente era incorrecta por haber efectuado un estudio de mercado con fundamento en unos inmuebles que no eran comparables. Al mismo tiempo considera que *«el informe del técnico municipal que acredita un valor de mercado superior al escriturado como valor de transmisión debe prevalecer sobre el reflejado en las escrituras y no ha resultado desvirtuado por la pericial aportada por la apelada»*, lo que determina la estimación del recurso y la revocación de la sentencia impugnada. Contra dicha sentencia del TSJ, el contribuyente presentó escrito de preparación del recurso

de casación ante el Tribunal Supremo el 5 de mayo de 2021, esto es, antes de conocerse el fallo de la STC 182/2021.

Una vez conocida la STC 182/2021, la Sala del Tribunal Supremo concedió trámite de audiencia a las partes para que manifestaran si entendían que el recurso presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tras la publicación de dicha STC. La parte recurrente sostuvo que *«las situaciones pendientes de sentencia firme en cuanto a liquidaciones realizadas anteriores a la Sentencia del TC anulatoria ya devienen igualmente nulas y por tanto el posible pronunciamiento no tendrá efectos objetivos»*, por lo que pedían la estimación del recurso con anulación de la liquidación impugnada.

La parte recurrida, por el contrario, sostuvo que *«una vez publicada la STC 182/2021, de 26 de octubre, y declarados inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 párrafo segundo, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales, el recurso carece de transcendencia jurídica desde el punto de vista de su afección al interés general y no afecta a un gran número de situaciones»*, por lo que procedía declarar que el recurso carecía de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Finalmente, la Sección Primera admitió el recurso de casación mediante auto de 9 de febrero de 2022, en que apreciaba la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia con el objeto de *«determinar si la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpressiva de capacidad económica [...]»*.

3. Fundamentos de derecho

La sentencia analizada se sustenta en los mismos fundamentos jurídicos contenidos en otras sentencias anteriores que, a su vez, remiten a la sentencia de 26 de julio de 2022, recurso de casación nº 7928/2020.

Comienza la sentencia destacando que *«no ofrece duda alguna que, en el cumplimiento de la función de enjuiciamiento y fijación de doctrina jurisprudencial que corresponde al Tribunal Supremo, no cabe omitir el examen del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas con rango de ley cuya interpretación es relevante para la fijación de doctrina jurisprudencial, así como para la resolución de las pretensiones deducidas por las partes, que deben serlo en aplicación de la doctrina jurisprudencial fijada, pero también de las restantes normas que resulten aplicables (art. 93.1 LJCA) normas que en este caso están afectadas por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del núcleo normativo que sustenta la liquidación cuestionada»*.

Esa relevancia de la sentencia del Tribunal Constitucional se desprende, directamente, de lo dispuesto en el art. 161.1.a) de la CE y del art. 40.2 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), por lo que *«el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones»*.

Seguidamente reconoce que la determinación del alcance y efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas plantea en ocasiones dificultades interpretativas relevantes, como ha sucedido paradigmáticamente en relación con la plusvalía. En el caso concreto, la sentencia destaca la necesidad de examinar la delimitación de efectos que contiene el FJ 6º de la STC 182/2021.

En relación con ello, entiende que el primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, expresamente establecido en el art. 40.1 LOTC. Aunque lo especialmente relevante en el caso enjuiciado es que la STC 182/2021 *«equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha...»*.

De todo lo anterior se desprende que en el caso enjuiciado no existe una situación consolidada que impida la aplicación de los efectos declarados en la STC 182/2021, por lo que la Sala concluye que la liquidación tributaria impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura.

A tal efecto, considera indiferente que la sentencia de apelación declarara no probada la minusvalía, porque esa circunstancia carece de relevancia jurídica dado que *«la ratio decidendi, en esta casación, descansa en la inexistencia del tributo por inconstitucionalidad de la ley que le daba cobertura y lo regulaba»*.

4. Análisis

El fallo de la sentencia analizada resulta difícilmente cuestionable, porque la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021 supone su expulsión del ordenamiento jurídico de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL, y ello ocasiona un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revi-

sión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad, como la propia STC 182/2021 reconoce.

Además, resulta evidente que la situación enjuiciada sí era susceptible de ser revisada con fundamento en la STC 182/2021, porque en el momento en que fue dictada (26 de octubre de 2021) la situación no podía considerarse consolidada porque no había sido decidida definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. Por tanto, el fallo de la sentencia parece difícilmente rebatible.

Lo que sí puede generar más críticas es el auto de admisión del recurso de casación, porque parece evidente que altera las pretensiones del recurrente con la finalidad de dar una solución específica a su situación particular. En efecto, como hemos señalado anteriormente, la sentencia recurrida es de fecha 15 de marzo de 2021, y el escrito de preparación del recurso de casación es de fecha 5 de mayo de 2021, por lo que resulta de todo punto imposible que la pretensión del recurrente en ese momento fuera la aplicación de la doctrina contenida en la STC 182/2021 conocida el 26 de octubre de ese mismo año.

De la información contenida en el auto de admisión resulta imposible conocer con detalle los fundamentos de la pretensión de la recurrente, pues solo se dice que *«el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 107 TRLHL»*, por lo que, en principio, cabría entender que el recurso habría perdido su interés casacional objetivo para la fijación de jurisprudencia como consecuencia de la anulación de dicho precepto por la STC 182/2021. Pero la Sección Primera decidió admitir el recurso y establecer como cuestión de interés casacional para la formación de jurisprudencia determinar si la STC 182/2021 *«obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica»*.

Esa mutación de la pretensión del recurrente puede ser cuestionable, pero en nuestra opinión resulta acertada por dos motivos: (i) de un lado, porque permitía extender al contribuyente las consecuencias de una declaración de inconstitucionalidad que, de acuerdo con el mandato contenido en la STC 182/2021, debían serle aplicadas porque su situación no podía considerarse «consolidada»; (ii) y, de otro lado, porque permitía a la Sala establecer doctrina casacional sobre una cuestión que, pese a parecer obvia, no siempre había sido resuelta del mismo modo por los tribunales de justicia.