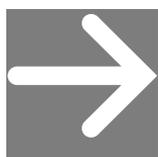


Plusvalía Municipal: el TS considera que la limitación de efectos aplica desde el 26 de octubre del 2021



Julio 2023

¿Hablamos?

Miguel Muñoz

Socio responsable del departamento de Procedimientos Tributarios en PwC Tax & Legal
miguel.munoz.perez@pwc.com

Manuel Esclapez Escudero

Director responsable de Imposición Local y Catastro de PwC Tax & Legal
manuel.esclapez.escudero@pwc.com

Se acaba la espera, malas noticias para todos aquellos que plantearon recursos contra liquidaciones de plusvalía entre el 26 de octubre de 2021 (fecha en la que se dictó la STC 182/2021 que declaró inconstitucional -en todos los caso- los preceptos que determinaban la base imponible) y el 25 de noviembre de 2021 (fecha en la que se publicó la sentencia en el BOE).

Ello supone que no podrán anularse, ni recuperarse, las liquidaciones o autoliquidaciones impugnadas con posterioridad al 26 de octubre sobre la base de la STC 182/2021.

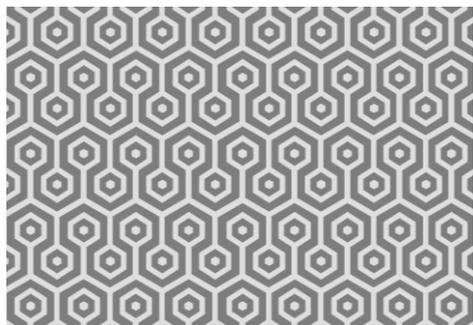
Se trata de la Sentencia 978/2023 de 12 de julio (Rec. 4701/2022). El supuesto de hecho de la sentencia procede de los recursos planteados por un contribuyente (D. Salvador) el 8 y 10 de noviembre de 2011 (antes de la publicación en el BOE de la STC), contra unas liquidaciones de plusvalía derivadas de una herencia, que fueron notificadas al contribuyente por parte del Ayuntamiento de Cabra (Córdoba) el 21 de octubre de 2026 (tan sólo 5 días antes de la publicación en la web del TC del avance del resumen de la sentencia). El Ayuntamiento rechazó los recursos por aplicación de la limitación al alcance de la STC, toda vez que se presentaron con posterioridad al 26 de octubre, y

considera por tanto que se trata de situaciones consolidadas que impiden anular las liquidaciones con fundamento en dicha sentencia. El contribuyente recurrió ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 1 de Córdoba, que estimó el recurso anulando las liquidaciones, al interpretar que no se estaba ante una situación consentida ni firme, sino impugnada, por lo que, en aplicación del art. 164 CE y 38.º uno LOTC, la fecha de efectos a considerar para la aplicación de la limitación debía ser la de la publicación en el BOE el 25 de noviembre.

Sin embargo, el Tribunal Supremo en su Sentencia 978/2023 de 12 de julio, estima el recurso del Ayuntamiento de Cabra y establece la siguiente doctrina: *“no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021”*. El propio TS resume su doctrina señalando que *“En definitiva, no se puede impugnar la liquidación que no es aún firme, a pesar de no haber transcurrido los plazos legales al efecto”*.



No podrán anularse, ni recuperarse, las liquidaciones o autoliquidaciones impugnadas con posterioridad al 26 de octubre sobre la base de la STC 182/2021”.



Del razonamiento que lleva al TS a esta conclusión podemos extraer las siguientes consideraciones:

- Para el TS resulta indudable que la voluntad el TC era la de limitar los efectos a la fecha en la que se “adoptó el fallo” y no la de su publicación en el BOE (que puede hacerse en el plazo de los 30 días siguientes según el artículo 86.2 LOTC).
- La posibilidad de limitar los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad no supone una novedad, ya que también se reconoce respecto a las sentencias del TJUE respecto a la anulación de normas contrarias a Derecho comunitario, y tampoco es una “facultad extraña a otros Tribunales Constitucionales de nuestro entorno jurídico”.
- La facultad de limitación (en palabras del TS) *“es una creación del propio Tribunal Constitucional que se basa en la ponderación de los distintos principios constitucionales en conflicto”*. En este sentido, resulta significativo que, pese a que el propio Alto Tribunal reconoce que la STC 182/2021 “no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos” por los que se establece la limitación considera que cabe presumir esta motivación a partir de otras sentencias del TC (como la 126/2019, de 31 de octubre) que fundamentan esta limitación en el principio de seguridad jurídica.
- La *“delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades”*.

A nuestro juicio esta sentencia supone el reconocimiento de la primacía del interés en la seguridad jurídica de la

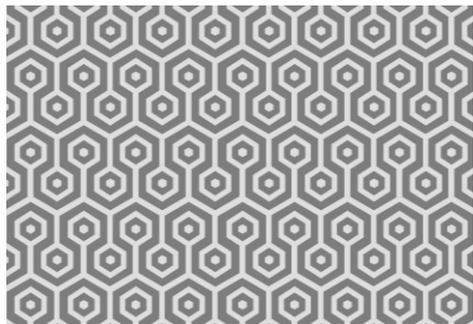
Administración (esencialmente en términos de financieros), respecto al de los administrados (que no podrán recurrir aun estando en plazo para ello). El TS reconoce -como en su día hizo el TC- que esta situación debió atajarse hace años, pero atiende a la clara voluntad del TC de limitar a fecha 26 de octubre los efectos de la sentencia y las facultades que se reconocen en virtud de su Doctrina previa.

Nos llama la atención la inexistencia de votos particulares en la sentencia, sin duda la decisión del TS no era sencilla pues, entre otras cosas supone reconocer al TC unas facultades extraordinarias, pero que, de no hacerlo, ello hubiera podido suponer un conflicto entre instituciones básicas del Estado de Derecho.

Para concluir resumimos que implica -y que no implica- esta sentencia:

1. ¿Qué supone en relación con los recursos y rectificaciones planteados post 26/10/2021?

- a) Supondrá el rechazo de todos los recursos de reposición planteados entre 26/10/2021 y 25/11/2021 contra liquidaciones de plusvalía sobre la base de la STC 182/2021.
- b) Respecto a las autoliquidaciones, aunque el supuesto de hecho de la sentencia se refiere a un recurso de reposición, señala expresamente “que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021”. Por tanto, se rechazarán las rectificaciones de autoliquidación que se fundamenten en la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021 planteadas entre el 26/10/2021 y el 25/11/2021.



2.- ¿Cabe alguna posibilidad o recurso frente a este criterio del Tribunal Supremo?

Frente a esta sentencia del TS sólo cabría plantear procedimientos por vulneración de derechos fundamentales (como podría ser la tutela judicial efectiva, el principio de igualdad e indirectamente la seguridad jurídica); en primer término, en recurso de amparo ante el propio TC y, en segundo término, ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). Aunque pueda considerarse la existencia de razones para considerar que la limitación de efectos pudiera suponer una limitación del derecho de defensa, no olvidemos que será el propio TC quien decidirá sobre ello. Así por tanto, en todo caso es posible quien sea TEDH quien en última instancia (de admitirse algún recurso) decida sobre ello.

En este sentido tampoco descartamos la posibilidad de que se revisen por posible vulneración del principio de igualdad declaraciones idénticas (pensemos en herencias) en las que, en función de la fecha de presentación del recurso o del momento en el que les notificaron la liquidación, un heredero tiene que abonar la plusvalía y otro no.

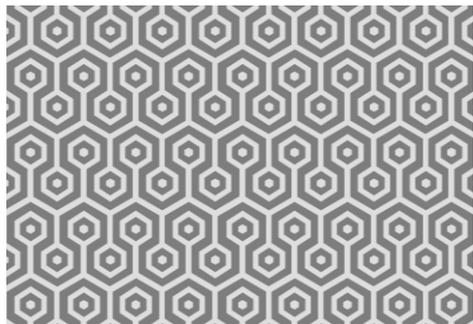
3.- ¿Existe alguna posibilidad de cuestionar liquidaciones o autoliquidaciones previas al 26 de octubre de 2021?

Sin ánimo de ser exhaustivos, habrá que ver cada caso, hay que recordar que la restricción sólo afecta a impugnaciones en las que se pretende hacer valer el criterio de la STC 182/2021, sin embargo no afecta a supuestos en los que el contribuyente pueda acreditar que con la venta no se produjo incremento de valor en el suelo (haciendo valer la STC

59/2017 de 11 de mayo), o respecto a supuestos de confiscatoriedad (STC 126/2019 de 31 de octubre), siempre y cuando estemos frente a situaciones firmes en vía administrativa o judicial. En casos de firmeza habrá que valorar la posibilidad de plantear procedimientos extraordinarios de revisión (nulidad o revocación esencialmente), sin embargo, respecto a estos procedimientos, también chocaremos con el criterio del TS, pues (salvo revisión del mismo) también limita su aplicación.

4.- ¿Qué implica respecto a los procedimientos de responsabilidad patrimonial?

Otra de las posibles vías de recuperación del importe de las liquidaciones de plusvalía consistía en plantear antes del 25 de noviembre de 2022 un procedimiento de responsabilidad patrimonial respecto a situaciones firmes en vía judicial. No se enjuicia la aplicación de la limitación respecto a los mismos, sin embargo, el Consejo de Ministros las rechaza aplicando la misma limitación al alcance. En este sentido debemos señalar que la limitación se refiere a la posibilidad de revisar liquidaciones o autoliquidaciones por vía de recurso o rectificación de autoliquidación; no a la posibilidad de reclamar responsabilidad patrimonial al Estado, procedimiento que no tiene por finalidad revisar liquidaciones, sino indemnizar económicamente como consecuencia de sufrir un perjuicio derivado de una actuación firme ser contraria a Derecho. No obstante, no podemos obviar que el precedente de esta sentencia y otras anteriores, augura que existen muchas posibilidades de que el TS considere aplicable también la limitación del alcance a la responsabilidad patrimonial.



5.- ¿Qué efectos puede tener esta doctrina respecto a posibles nuevas declaraciones de inconstitucionalidad?

Sin duda para el TS, el Tribunal Constitucional tiene absoluta libertad para fijar y limitar los efectos de sus sentencias, en base a su propio criterio e Incluso sin motivación expresa de las razones de la limitación. La confirmación de esta libertad no lleva sino a que los contribuyentes y sus abogados se vean obligados de forma preventiva a impugnar cualquier acto administrativo en caso de sospecha de que pudiera ser inconstitucional (así por ejemplo debemos recordar la reciente admisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre el RDL 3/2016).

Asimismo, no debemos pasar por alto que, dado que la limitación de efectos al 26 de octubre se concibió con el objeto de evitar el efecto llamada propiciado por la noticia de la sentencia, esta limitación supone en la practica otorgar a la publicación en la web del TC de la noticia del sentido del fallo, un valor similar al que que el art. 164 CE y 38.uno LOTC reservan a la publicación en el BOE del texto íntegro de la sentencia.

Conclusiones:

“En caso de duda, recurre”. “En cualquier caso, aunque recurras, el TC puede decidir libremente y sin motivación expresa limitar los efectos de una sentencia”