|  |  |
| --- | --- |
| Auto | 116/2019 |
| Fecha | de 15 de octubre de 2019 |
| Sala | Pleno |
| Magistrados | Don Juan José González Rivas, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón. |
| Núm. de registro | 1560-2019 |
| Asunto | Cuestión de inconstitucionalidad 1560-2019 |
| Fallo | Inadmitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad. |

**AUTO**

**I. Antecedentes**

1. El 12 de marzo de 2019 tuvo entrada en el registro general de este Tribunal oficio del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Alicante, al que se acompaña, junto con el testimonio del procedimiento núm. 313-2018 que se tramita ante dicho juzgado, el auto de 18 de febrero de 2019, por el que se acuerda plantear una cuestión de inconstitucionalidad con relación al art. 119.3 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, por posible vulneración del principio de igualdad (arts. 14 y 31.1 CE).

2. Los hechos que pueden ser relevantes en este proceso constitucional son los siguientes:

a) La entidad mercantil Parque Boulevard Finestrat, S.L., vendió, en diversas fechas a partir de mayo de 2013, un total de diez fincas registrales en el municipio de Finestrat (Alicante).

En una de las tres escrituras de compraventa, cuyas copias fueron adjuntadas como documentos al escrito de demanda posteriormente formalizado, el notario fue requerido por el adquirente para que comunicara la compraventa a la administración local, con el valor de la comunicación a que se refiere el art. 110.6 b) del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL); y en las otras dos escrituras de compraventa, los comparecientes apoderaron expresamente a la mercantil Tecnotramit, S.L., en un caso, para realizar la comunicación preceptiva del hecho imponible conforme al citado art. 110.6 b) TRLHL y, en el otro, para realizar los trámites precisos hasta obtener la inscripción del título en el Registro de la Propiedad.

El organismo autónomo de gestión tributaria de la Diputación de Alicante giró liquidaciones del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por cada una de las fincas transmitidas, por un importe total de 459.618,35 euros, cantidades que fueron abonadas dentro del periodo voluntario de pago.

b) El 29 de marzo de 2017 la entidad mercantil solicitó la devolución íntegra de las cantidades abonadas, por el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, por considerar que no había existido plusvalía alguna en las mencionadas transmisiones, ni por tanto se había producido el hecho imponible previsto en el art. 104 TRLHL.

c) El organismo autónomo de gestión tributaria de la Diputación de Alicante desestimó por acuerdo de 7 de marzo de 2018 la petición anterior, con diversos argumentos: la entidad mercantil no había presentado autoliquidaciones ni declaraciones, sino que las liquidaciones habían sido practicadas de oficio por la administración como consecuencia de la comunicación realizada por Tecnotramit, S.L.; las liquidaciones habían devenido firmes, al transcurrir más de un mes desde que se notificaron; y no se había dictado acto administrativo expreso que, en el marco de un procedimiento especial de revisión, declarase indebidos los ingresos efectuados.

d) Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra el citado acuerdo, su conocimiento correspondió al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Alicante. Una vez concluso el procedimiento, por providencia de 7 de enero de 2019 se dio traslado a las partes y al ministerio fiscal para que realizaran alegaciones sobre si el art. 119.3 y 4 de la Ley general tributaria (LGT) pudiera ser contrario al art. 14 CE, al impedir al obligado tributario rectificar la liquidación derivada de una declaración y posterior liquidación administrativa, a diferencia de lo que sucede con las autoliquidaciones.

La parte actora, mediante escrito registrado el día 14 de enero de 2019, se mostró conforme con el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad al considerar que tener que soportar unas liquidaciones que reúnen todos los vicios que determinaron la STC 59/2017, de 11 de mayo, y la STS 1163/2018, de 9 de julio, es contrario a derecho, pues “resultando palmaria la pérdida sufrida por el sujeto pasivo, se violenta sin paliativos tanto el principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución española) tal y como se indica en el auto (sic), como —en mayor medida, en nuestra opinión— el de capacidad contributiva (artículo 31.1 de la Constitución española)”.

El ministerio fiscal, en su informe de 18 de enero de 2019, no se opuso a su planteamiento, al entender que la providencia cumplía con los requisitos formales, por concurrir los requisitos de aplicabilidad y relevancia, y sin pronunciarse sobre el fondo de la cuestión.

El letrado de la Diputación Provincial de Alicante, en nombre y representación del organismo autónomo de gestión tributaria de la Diputación de Alicante, por escrito registrado el 11 de enero de 2019, consideró improcedente el planteamiento de la cuestión ya que la eventual diferencia procedimental entre una liquidación y una autoliquidación se encuentra plenamente justificada en atención a las distintas fases previstas en la tramitación y los sujetos intervinientes en la misma, siendo factible en ambos casos su rectificación y no amparando el art. 14 CE un derecho a la diferencia de trato.

e) Mediante auto de 18 de febrero de 2019, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Alicante acordó plantear cuestión de inconstitucionalidad con relación al art. 119.3 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria.

3. Tras sintetizar los hechos y reproducir el contenido de los arts. 119 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, y el art. 110 TRLHL, el órgano judicial proponente señala que, una vez que la STC 59/2017, de 11 de mayo, declaró inconstitucional el apartado 4 del art. 110 TRLHL, los contribuyentes que presentaron autoliquidaciones (en los casos en los que la administración local hubiera optado por este sistema de gestión del tributo) pudieron solicitar su rectificación al amparo de lo previsto en el art. 120 LGT, en el plazo de prescripción de cuatro años, mientras que los contribuyentes que se vieron obligados a presentar una declaración (por ser este el sistema de gestión del tributo acogido por la administración local) carecen de la posibilidad de solicitar su rectificación, por impedírselo el art. 119.3 LGT. Señala el órgano judicial que la consecuencia de que la administración local haya optado por la gestión tributaria del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana mediante el régimen de declaración o el de autoliquidación tiene una enorme trascendencia a la hora de revisar o rectificar la liquidación efectuada. Tratándose de autoliquidaciones, el contribuyente dispone de cuatro años para poder rectificarlas y, en su caso, acudir a la vía judicial para debatir sobre la procedencia jurídica de la liquidación. En cambio, tratándose de declaraciones que dan lugar a una liquidación provisional, el obligado tributario no puede rectificarla, pudiendo acudir únicamente al procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho del art. 217 LGT, pero ninguna de las causas tasadas en dicho artículo permite declarar la nulidad de una liquidación o liquidaciones como las que ha tenido que abonar la mercantil recurrente.

El órgano judicial considera que la rectificación de una autoliquidación es un procedimiento sumamente sencillo que permite al obligado tributario reabrir el debate jurídico acerca de la procedencia de pago de un impuesto cuando, como es el caso de la plusvalía municipal, no se ha realizado el hecho imponible. Sin embargo, la declaración tributaria que da lugar a una liquidación provisional no puede ser objeto de rectificación. El legislador ha establecido dos formas de gestionar el impuesto municipal sobre plusvalías con una misma finalidad, la del pago del tributo, estando las posibilidades de rectificar lo actuado ampliamente mermadas cuando el sistema de gestión elegido ha sido el de la declaración/liquidación.

Así, si en el caso que ha dado lugar al proceso judicial el ayuntamiento hubiese acogido como sistema de gestión el de autoliquidación, el contribuyente habría podido solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas e iniciar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En cambio, como el ayuntamiento de Finestrat optó por el sistema de declaración/liquidación, la mercantil recurrente no puede solicitar la rectificación, únicamente puede acudir a la vía de la declaración de nulidad a través de algunas de las causas tasadas por el art. 217 LGT. Por tanto, en función del sistema de gestión por el que opte cada administración local, el contribuyente puede o no acceder a la revisión de la cantidad abonada.

Para el órgano judicial, de acuerdo con la doctrina de la STC 60/2015, el principio de igualdad prohíbe la creación de situaciones desiguales artificiosas o injustificadas que no se apoyen en criterios objetivos o razonables. Resulta que el art. 119.3 LGT impide la rectificación de la declaración presentada en su día, estableciendo así una limitación injusta de la posibilidad de revisar la procedencia del pago, a diferencia de lo que sucede con el régimen de autoliquidación según el art. 120 LGT. En suma, partiendo de una misma situación, el pago del impuesto municipal, se establecen dos procedimientos diferentes para rectificar o revisar la procedencia del pago realizado que carece de una justificación razonable, y que se agrava en la medida en que el sistema de gestión tributaria aplicado (autoliquidación o declaración/liquidación) depende exclusivamente de la opción elegida por cada administración local. Por todo ello, considera que el art. 119.3 y 4 LGT podría ser contrario a los arts. 14 y 31.1 CE.

4. Por providencia de 16 de julio de 2019, la Sección Primera del Tribunal Constitucional acordó oír al fiscal general del Estado para que, en el plazo de diez días, y a los efectos que determina el art. 37.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), alegase lo que considerase conveniente acerca de la admisibilidad de la presente cuestión de inconstitucionalidad, en relación con el cumplimiento de los requisitos procesales (art. 35.2 LOTC) y por si fuere notoriamente infundada.

5. La fiscal general del Estado evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito registrado el 24 de septiembre de 2019.

a) Por un lado, estima que no se cumplen los requisitos procesales.

En primer lugar, señala que la providencia de audiencia a la partes y al ministerio fiscal no se refiere al art. 31.1 CE como precepto constitucional vulnerado, precepto que sí incluye el órgano judicial en su auto de planteamiento, de forma que, respecto al citado precepto constitucional, la audiencia conferida a la partes para que presentaran alegaciones, no se habría cumplimentado de manera adecuada, conllevando la inadmisión de la duda de constitucionalidad planteada con relación al art. 31.1 CE.

En segundo lugar, considera que el auto de planteamiento no argumenta el porqué de la duda de inconstitucionalidad con relación al apartado 4 del art. 119 LGT, y que el órgano judicial proponente tampoco se pronuncia sobre su aplicabilidad a la controversia, limitando su juicio de aplicabilidad y relevancia al apartado 3 del art. 119 LGT.

En tercer lugar, señala que el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucionalidad guarda silencio sobre un óbice procesal que, de prosperar, impediría un pronunciamiento sobre la duda de inconstitucionalidad y que la norma cuestionada se pudiera aplicar a la resolución del procedimiento a quo, convirtiéndose la cuestión de inconstitucionalidad en un juicio abstracto de constitucionalidad. El óbice procesal consiste en que la administración demandada había interesado la inadmisibilidad de la demanda por considerar que las liquidaciones impugnadas eran firmes, al haberse interpuesto fuera de plazo el recurso de revisión frente a ellas. El recurso de revisión, preceptivo según el art. 14.2 TRLHL, sería extemporáneo, al interponerse el 29 de marzo de 2017, más de un mes más tarde que la notificación de las resoluciones recurridas, que se efectuó en junio o en agosto de 2013. Por todo ello, debe considerarse mal planteado el juicio de aplicabilidad y relevancia y, por ende, la presente cuestión de inconstitucionalidad debe ser inadmitida.

b) Por otro lado, rechaza la posible quiebra de la igualdad tributaria, como exigencia de un sistema tributario justo (art. 31.1 CE), porque lo que el art. 31.1 CE prohíbe es que, salvo que exista una justificación razonable, el legislador grave de manera diferente “idénticas manifestaciones de riqueza” (STC 19/2012, FJ 7), lo que no es el caso, pues ninguna referencia hace a ello el demandante en su escrito de recurso, y ningún elemento de contraste ofrece el órgano judicial promotor de la cuestión que pusiera de manifiesto un tratamiento diferente en supuestos de “idéntica manifestación de riqueza” en relación de las liquidaciones por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Comienza señalando que, en ambos casos, el obligado tributario lleva a cabo una colaboración con la administración tributaria para la gestión del impuesto. Pero la naturaleza de la liquidación provisional que practica la administración, en el caso de la declaración, es de carácter administrativo, es un acto administrativo; mientras que en la autoliquidación es un acto de una persona física o jurídica que adquiere su dimensión administrativa cuando es convalidada por la administración, ya la ratifique ya la acepte en sus propios términos. Este diferente carácter de los actos que liquidan la cuota del impuesto permitiría afirmar que los supuestos que se traen a colación en la comparación no son iguales, aunque en ambos casos estemos ante la liquidación provisional del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

También rebate la conclusión del órgano judicial promotor de la cuestión de que los procedimientos y plazos de rectificación sean en ambos casos diferentes, incurriendo por tanto en un trato diferenciado para el contribuyente, pues la desigualdad es más aparente que real. Arguye que el procedimiento de rectificación de una liquidación provisional consecuencia de una declaración se tramita por los mismos cauces procedimentales que los supuestos de rectificación de la autoliquidación que, como se ha dicho, se trata de una liquidación provisional del impuesto que realiza el obligado tributario (art. 120 LGT), y en ambos supuestos es preciso una liquidación provisional o un acto equivalente como es la autoliquidación. Esa regulación se contiene en los arts. 126 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Por tanto, las consecuencias diferentes que el órgano judicial atribuye a la posibilidad de rectificar la declaración o la autoliquidación y posibilitar la devolución de ingresos indebidos que devendrían de procedimientos de rectificación diferenciados y, por ende, de plazos distintos para cada uno de ellos, carecería de un sustento normativo, pues el procedimiento y los plazos para reclamar la devolución de ingresos indebidos en ambos casos, declaración del contribuyente y posterior liquidación por la administración o bien autoliquidación, son idénticos. Afirmación reforzada porque, como resulta de la exposición de motivos del reglamento mencionado, la Ley general tributaria no contenía un procedimiento de rectificación en los supuestos de declaración, sino solo la regulación de la rectificación en caso de autoliquidación, lo que permite afirmar que el art. 119.3 LGT no tendría el alcance que pretende darle el órgano promotor de la cuestión de inconstitucionalidad.

Asimismo, señala que, incluso de admitirse la tesis del órgano judicial, estaríamos ante la facultad que asiste al legislador para definir la estructura de los procedimientos para la realización, en el presente caso, de la gestión tributaria: el legislador habría estimado oportuno, dentro de su libertad legislativa, diferenciar la gestión administrativa de la aplicación de los impuestos, concretado a los supuestos cuestionados, según se trate de declaración o de autoliquidación, y establecer diferencias procedimentales y de plazo para reclamar los supuestos en que el contribuyente denuncia ingresos indebidos, diferencias que responden a criterios objetivos y razonables, dada, además, la diferente naturaleza del acto que califica y cuantifica la deuda tributaria del impuesto.

Finalmente, indica que el obligado tributario no es titular del derecho de opción que regula el art. 119.3 LGT, pues este no le habilita a optar sobre la iniciación del procedimiento de gestión del impuesto, opción que corresponde conforme al art. 110 TRLHL a la administración, por lo que no es apropiado traer a colación como elemento de comparación válido la regulación que contiene el precepto sobre la rectificación de la declaración. No es admisible que el obligado tributario del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana tenga un derecho de opción sobre cumplir su obligación tributaria mediante declaración o mediante autoliquidación y, por ende, cuestionar la constitucionalidad del art. 119.3 LGT con apoyo en que los procedimientos de rectificación serían diferentes.

Por todo ello, concluye que los presupuestos del principio de igualdad ante la ley no se desconocen por haber establecido el legislador dos posibilidades en cuanto a la gestión del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, bien porque se parte de situaciones diferentes, la declaración no liquida el impuesto, lo que sí es consustancial a la autoliquidación, mientras que la liquidación es un acto administrativo, la autoliquidación no tiene esa naturaleza, por lo que no cabría el juicio de comparación que conlleva el principio de igualdad; bien porque, aun admitiendo que los obligados tributarios se hallan en situaciones que pueden considerarse iguales, el pago de un impuesto, sin embargo, el tratamiento normativo, en caso de ingresos indebidos, habilita la rectificación de la declaración o la autoliquidación por el mismo procedimiento y plazo, por lo que ningún trato diferenciado se produce respecto del obligado tributario, debido a la opción de inicio de la gestión del impuesto que haya realizado la administración, opción que no se halla en el círculo de elección que el precepto otorga al emisor de la declaración.

6. Por sendos escritos los magistrados don Juan Antonio Xiol Ríos y don Alfredo Montoya Melgar comunicaron, conforme a lo previsto en el art. 217 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), en relación con el art. 80 LOTC, su voluntad de abstenerse en el conocimiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad y todas sus incidencias, al concurrir en ellos la causa establecida en el art. 219.10 LOPJ (tener interés directo en la causa). Por auto de 15 de octubre de 2019, el Tribunal Constitucional acordó estimar justificadas las abstenciones formuladas.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. La presente cuestión de inconstitucionalidad se plantea por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Alicante con relación al art. 119.3 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT).

Como se ha expuesto en los antecedentes, el órgano judicial promotor de la cuestión considera que los apartados 3 y 4 del art. 119 LGT vulneran el principio de igualdad ante la ley consagrado en los arts. 14 y 31.1 CE, pues dependiendo del sistema de gestión del impuesto de incremento sobre el valor de los terrenos de naturaleza urbana por el que haya optado la administración local, el contribuyente puede o no obtener la revisión de las cantidades indebidamente abonadas: de elegir el sistema de autoliquidación, el contribuyente puede solicitar su rectificación e iniciar un procedimiento de devolución de los ingresos indebidos; si, en cambio, el ayuntamiento opta por el sistema de declaración del contribuyente y posterior liquidación por la administración tributaria, el contribuyente no puede solicitar posteriormente la rectificación de la declaración presentada. Tal situación desigual estaría, a juicio del órgano judicial, prohibida por el principio de igualdad, por resultar artificiosa e injustificada.

Por el contrario, la fiscal general del Estado ha interesado la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad planteada por incumplimiento de diversos requisitos procesales —referidos, concretamente, a la defectuosa realización del trámite de audiencia, el incumplimiento de la carga de argumentar en debida forma la duda de constitucionalidad con respecto al apartado 4 del art. 119 LGT y la falta de exteriorización del juicio de aplicabilidad y relevancia con respecto a los apartados 3 y 4 del art. 119 LGT— y por su carácter notoriamente infundado.

2. De acuerdo con el art. 37.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC), este Tribunal puede rechazar en trámite de admisión y mediante auto, sin otra audiencia que la del fiscal general del Estado, la cuestión de inconstitucionalidad “cuando faltaren las condiciones procesales o fuere notoriamente infundada”. El análisis de la cuestión de inconstitucionalidad que se somete a nuestra consideración revela la concurrencia de los dos motivos de inadmisión, pues no satisface las exigencias que para promoverla imponen los arts. 163 CE y 35 a 37 LOTC. Así lo ha entendido también la fiscal general del Estado, que, como se indicó, ha solicitado la inadmisión de la cuestión por ambos motivos.

3. Este Tribunal constata, en primer lugar, que la realización del trámite de audiencia por el órgano judicial no se ajusta a las determinaciones del art. 35.2 LOTC, tal y como se expone a continuación.

En la providencia por la que se dio traslado a las partes y al ministerio fiscal no se contiene referencia alguna al art. 31.1 CE como precepto constitucional vulnerado, pese a lo cual ese precepto se recoge como precepto constitucional vulnerado, junto al art. 14 CE, en el auto de planteamiento. Por tanto, respecto de la vulneración del art. 31.1 CE no puede considerarse debidamente efectuado el trámite de audiencia, pues en la providencia no se hace mención a este posible motivo de inconstitucionalidad de la norma, ni de la argumentación de esta resolución puede deducirse que se impute a la norma cuestionada esa infracción constitucional.

No obstante, la doctrina de este Tribunal ha considerado justificada la inclusión en el auto de planteamiento de motivos de inconstitucionalidad que no habían sido incluidos en la providencia por la que se dio trámite de audiencia a las partes y al ministerio fiscal cuando esas posibles vulneraciones han sido invocadas por las partes o el fiscal en el trámite de alegaciones (SSTC 67/1985, de 24 de mayo, FJ 1, y 84/1993, de 8 de marzo, FJ 1; y ATC 875/1985, de 5 de diciembre, FJ 1).

Ciertamente, en el presente caso la parte actora señaló en el trámite de audiencia conferido que, “resultando palmaria la pérdida sufrida por el sujeto pasivo, se violenta sin paliativos tanto el principio de igualdad (artículo 14 de la Constitución española) tal y como se indica en el auto (sic), como —en mayor medida, en nuestra opinión— el de capacidad contributiva (artículo 31.1 de la Constitución española)”. La parte demandada y el ministerio fiscal, que presentaron sus escritos de alegaciones con posterioridad, no se refirieron a esa vulneración. Con esa simple afirmación, sin mayor argumentación, de una vulneración del principio de capacidad contributiva del art. 31.1 CE, que además no se relaciona directamente con la norma cuestionada, sino con la pérdida patrimonial sufrida por el obligado tributario, no puede entenderse que el órgano judicial esté facultado para incluir en el auto de planteamiento un motivo de inconstitucionalidad que no estaba argumentado en la providencia de audiencia.

En suma, en relación con la vulneración del art. 31.1 CE no se cumple el requisito establecido en el art. 35.2 LOTC.

En estos supuestos en los que el auto de planteamiento fundamenta la inconstitucionalidad de la norma en más motivos de los que fueron puestos de manifiesto a las partes, el Tribunal admite por regla general la cuestión, pero limita su análisis a los motivos de inconstitucionalidad respecto de los que se había dado audiencia a las partes en el trámite que prevé el art. 35.2 LOTC (SSTC 120/2000, de 10 de mayo, FJ 2, y 60/2010, de 7 de octubre, FJ 2; AATC 188/2003, de 3 de junio, FJ 1; 47/2004, de 10 de febrero, FJ 4; 174/2004, de 11 de mayo, FJ 1; 304/2004, de 20 de julio, FJ 2, y 393/2004, de 19 de octubre, FJ 1).

En consecuencia, de no concurrir los motivos de inadmisión que se analizan más adelante, la presente cuestión de inconstitucionalidad solo podría ser objeto de análisis desde la perspectiva del principio general de igualdad (art. 14 CE), sino también desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria (art. 31.1 CE) que exige un sistema tributario justo. De todas formas, la concreta argumentación desarrollada en el auto de planteamiento tampoco apunta a un tratamiento diferente en supuestos de “idéntica manifestación de riqueza” gravados por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, sino a un tratamiento diferente con respecto a las posibilidades de rectificar las liquidaciones, por un lado, y las autoliquidaciones, por otro.

4. En segundo lugar, es preciso señalar las deficiencias que se advierten en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, y que tienen como denominador común la omisión por el órgano judicial del desarrollo de los argumentos que le corresponde ofrecer a este Tribunal, de conformidad con el art. 35 LOTC.

Debe recordarse que, como dijimos en la STC 79/2015, de 30 de abril, FJ 3, los apartados 1 y 2 del art. 35 LOTC exigen, respectivamente, que la norma con rango de ley de la que tenga dudas un juez o tribunal resulte “aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo” y que el órgano judicial “deberá especificar o justificar” en el auto de planteamiento de la cuestión “en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma” de que se trate. En atención a lo expuesto, es exigible que la norma cuestionada supere el llamado juicio de relevancia, que se erige en uno de los requisitos esenciales para impedir que la cuestión de inconstitucionalidad pueda quedar desvirtuada por un uso no acomodado a su naturaleza y finalidad, lo que sucedería si se utilizase para obtener pronunciamientos innecesarios o indiferentes para la decisión del proceso en que se suscita (por todas, SSTC 42/2013, de 14 de febrero, FJ 2, y 156/2014, de 25 de septiembre, FJ 2). De ahí que este Tribunal haya estimado que debe darse una verdadera “dependencia” (STC 189/1991, de 3 de octubre, FJ 2), o un “nexo de subordinación”, entre el fallo del proceso y la validez de la norma cuestionada (STC 157/1990, de 18 de octubre, FJ 1). En suma, no basta con que el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucionalidad considere que la norma es aplicable al caso, sino que también ha de satisfacerse el requisito de la relevancia; si bien la aplicabilidad de la norma es condición necesaria para que el fallo dependa de su validez, no es, en modo alguno, condición suficiente (SSTC 17/1981, de 1 de junio, FJ 4, y 156/2014, FJ 2).

Igualmente hemos afirmado que es a los jueces y tribunales ordinarios que plantean las cuestiones de inconstitucionalidad a los que corresponde comprobar y exteriorizar dicho juicio de relevancia, sin que este Tribunal pueda “sustituir, rectificar o integrar el criterio de los órganos judiciales proponentes” (por todas, STC 166/2012, de 1 de octubre, FJ 2).

a) La primera deficiencia que se advierte en el auto de planteamiento es la inexistencia de referencia alguna sobre la aplicabilidad del apartado 4 del art. 119 LGT al caso, así como de explicación de la vinculación existente entre la validez de ese apartado y la respuesta que haya de darse a la pretensión ejercitada por la parte actora. Las consideraciones relativas a los denominados juicios de aplicabilidad y relevancia que se contienen en el auto se refieren exclusivamente al apartado 3 del art. 119 LGT. Adicionalmente, el auto de planteamiento tampoco argumenta la duda de inconstitucionalidad con relación al apartado 4 del art. 119 LGT. Cualquiera de estas dos deficiencias, individualmente consideradas, justifica la exclusión del apartado 4 del art. 119 LGT del análisis de constitucionalidad que se nos propone.

b) Las otras deficiencias afectan también al juicio de aplicabilidad y relevancia, y se proyectan sobre la entera cuestión de inconstitucionalidad formulada.

Por un lado, el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucionalidad guarda silencio en el auto de planteamiento sobre un óbice procesal, expresamente alegado por la administración demandada, que, de apreciarse su concurrencia, haría innecesario que este Tribunal se pronunciara sobre unos apartados de una norma legal que no se aplicarían a la resolución del litigio. Máxime cuando ese óbice procesal fue una de las razones fundamentales tanto de la denegación de la pretensión ejercitada en la vía administrativa como de la posterior oposición a la demanda por la administración tributaria en la vía jurisdiccional.

En efecto, en el procedimiento del que trae causa la presente cuestión de inconstitucionalidad, la administración demandada alegó la inadmisibilidad de la demanda por considerar que las liquidaciones impugnadas eran firmes y que, por tanto, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos promovido por la parte actora, que califica de recurso de revisión interpuesto conforme al art. 13.1 TRLHL, resultaba extemporáneo, pues había transcurrido más de un mes desde la notificación de las mencionadas liquidaciones.

Por otro lado, el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucionalidad tampoco se ha pronunciado sobre la concurrencia del presupuesto de hecho que la norma cuestionada exige para su aplicación, a pesar de que este aspecto fue expresamente controvertido en su contestación a la demanda por la administración demandada, y aun antes, en la denegación de la solicitud presentada en vía administrativa.

El órgano judicial suscita la duda de constitucionalidad sobre el art. 119.3 LGT en la medida en que, fuera del periodo voluntario, impide la rectificación de la declaración tributaria del propio obligado tributario. Sin embargo, tanto el organismo autónomo de gestión tributaria en la vía administrativa como la administración demandada en su contestación a la demanda han defendido que la parte actora, que es el sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, no realizó la autoliquidación del impuesto ni tampoco presentó la declaración prevista en el art. 110 TRLHL, sino que la administración tributaria practicó de oficio la liquidación sobre la base de la comunicación que realizó un tercero —la mercantil Tecnotramit, S.L.— en representación del adquirente de las fincas, que está obligado a realizar esa comunicación y le interesa especialmente realizarla, pero no es el sujeto pasivo del impuesto. Esa versión de los hechos es rebatida por la parte actora, en su escrito de demanda, que sostiene que las liquidaciones se practicaron como consecuencia de una declaración del sujeto pasivo o su representante.

Para la mejor comprensión de este punto controvertido, debe tenerse en cuenta que, si bien el vendedor del terreno como sujeto pasivo del impuesto sobre el incremento del valor de terrenos de naturaleza urbana está obligado a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente (apartado 1 del art. 110 TRLHL), el adquirente del terreno está igualmente obligado a comunicar al ayuntamiento la realización del hecho imponible en los mismos plazos que el sujeto pasivo [apartado 6, letra b), del art. 110 TRLHL]. El cumplimiento de esta obligación del adquirente se encuentra específicamente garantizado desde el 1 de enero de 2013 por el llamado “cierre registral”, que contempla el art. 254.5 de la Ley hipotecaria: “El Registro de la Propiedad no practicará la inscripción correspondiente de ningún documento que contenga acto o contrato determinante de las obligaciones tributarias por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sin que se acredite previamente haber presentado la autoliquidación o, en su caso, la declaración, del impuesto, o la comunicación a que se refiere la letra b) del apartado 6 del artículo 110 del TRLHL”.

Pues bien, el órgano judicial no se ha pronunciado sobre si la liquidación se efectuó como consecuencia de la declaración del sujeto pasivo del impuesto, tal como afirma la parte actora, o si se practicó como consecuencia de la comunicación de otro obligado tributario o de un tercero, como ha sostenido la administración tributaria en las vías administrativa y jurisdiccional. Y en el caso de aceptar esta segunda alternativa, tendría que haberse pronunciado sobre la aplicabilidad del precepto cuestionado, que no es el art. 119.3 LGT al que se refiere el auto de planteamiento de la cuestión, sino que sería el art. 221.3 de la misma ley, que es el que limita las posibilidades de reacción frente a liquidaciones que son consecuencia de declaraciones tributarias.

Este Tribunal ha apreciado que, para poder entender debidamente efectuado el juicio de relevancia, es necesario que el órgano judicial, en el auto de planteamiento, se pronuncie de manera fundada, aunque provisional, sobre la concurrencia del presupuesto de hecho que la norma cuestionada exige para su aplicación, especialmente cuando ha sido controvertida de forma principal tanto en vía administrativa como en el procedimiento judicial a quo (AATC 71/2018, de 20 de junio, FJ 3; 9/2019, de 12 de febrero, FJ 2, y 89/2019, de 16 de julio, FJ 4), o, en su caso, descarte que concurren las causas de inadmisibilidad alegadas por las partes (AATC 14/2018, de 8 de febrero, FJ 4; 111/2018, de 16 de octubre, FJ 3, y 39/2019, de 21 de mayo, FJ 6).

En el supuesto ahora enjuiciado el órgano judicial no ha cumplido dichas exigencias. Como señalamos en el citado ATC 89/2019, “[d]e aceptar ese modo de proceder, aparte de que este Tribunal tendría que entrar a discernir sobre un aspecto de legalidad ordinaria que escapa de su competencia, se corre el riesgo de que la cuestión de inconstitucionalidad se convierta en un juicio de constitucionalidad en abstracto, desligado del proceso a quo, “lo que, cabalmente, no puede constituir nunca el objeto de un procedimiento constitucional de este tipo” (SSTC 6/2010, de 14 de abril, FJ 2, y 147/2012, de 5 de julio, FJ 3, y ATC 57/2014, de 25 de febrero, FJ 4)”.

Por consiguiente, no se puede entender debidamente realizado el juicio de relevancia de la disposición cuestionada en los términos del art. 35.2 LOTC.

5. Igualmente debemos también convenir con la fiscal general del Estado que la cuestión planteada es notoriamente infundada.

El concepto de cuestión notoriamente infundada “encierra un cierto grado de indefinición, que se traduce procesalmente en otorgar a este Tribunal un margen de apreciación a la hora de controlar la solidez de la fundamentación de las cuestiones de inconstitucionalidad, existiendo supuestos en los que un examen preliminar permite apreciar la falta de viabilidad de la cuestión suscitada, sin que ello signifique un juicio peyorativo sobre la duda de constitucionalidad trasladada por el órgano judicial” (entre otros muchos, AATC 37/2015, de 17 de febrero, FJ 2; 109/2017, de 18 de julio, FJ 2, y 18/2019, de 12 de marzo, FJ 2).

En el presente caso, por las razones que se exponen a continuación, puede apreciarse ya en este trámite liminar que la cuestión planteada resulta notoriamente infundada.

El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa autoliquidación, por un lado, y la del sujeto pasivo que lo abona como consecuencia de su declaración tributaria y la posterior liquidación efectuada por la administración y que posteriormente quiere revisar esa liquidación, por otro. Sin embargo, no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad.

Incluso aceptando como hipótesis, a efectos meramente dialécticos, que se trata de situaciones comparables desde la concreta perspectiva que subyace en la argumentación del auto de planteamiento —las posibilidades de reacción frente a una circunstancia sobrevenida, como es la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la aplicación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza no urbana a situaciones de inexistencia de incremento de valor que se pronunció en la STC 59/2017, de 11 de mayo—, la diferencia de trato entre las posibilidades de revisión existentes en una y otra situación no carecería de una justificación objetiva y razonable, que se fundamentaría justamente en la diferente naturaleza de los actos de aplicación de los tributos que son objeto de revisión: actos firmes y consentidos en un caso, actos de naturaleza estrictamente privada en el otro.

Por último, debe señalarse que no todas las diferencias que existen en cuanto a las posibilidades de revisión o reconsideración de liquidaciones y autoliquidaciones son siempre favorables para los contribuyentes que tributan según el sistema de autoliquidación y siempre perjudiciales para los contribuyentes que tributan según el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. Es cierto que, en principio, la rectificación de las autoliquidaciones puede ser instada en la práctica durante un periodo de tiempo más prolongado (cuatro años) que la revisión de las liquidaciones (un mes ex arts. 223.1 LGT y 14.2 TRLHL). No obstante, esta ventaja comparativa no es incondicional ni absoluta.

Por un lado, está subordinada a una importante condición: que la administración no haya practicado antes una liquidación provisional o definitiva. Si se ha practicado una liquidación provisional, la rectificación solo es posible “si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario” (art. 126.3 del reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), pues con posterioridad todavía pueden practicarse nuevas liquidaciones provisionales sobre aspectos no abordados en las liquidaciones provisionales anteriores. Y si se ha practicado una liquidación definitiva (art. 126.2 del citado real decreto), las posibilidades de rectificación se equiparan plenamente a las que tiene el sujeto pasivo en el sistema de declaración y posterior liquidación administrativa. En definitiva, en el sistema de gestión del tributo mediante autoliquidación el contribuyente solo puede instar la rectificación de aspectos sobre los que no se haya pronunciado la administración y, una vez practicada la liquidación definitiva, no dispone de más posibilidades de rectificación que las que existen en el sistema de gestión del tributo mediante declaración y posterior liquidación administrativa.

Por otro lado, la mencionada ventaja comparativa cuenta con una importante excepción: los defectos graves y manifiestos que afecten a las liquidaciones y que encajen en las causas de nulidad de pleno derecho que se establezcan expresamente en disposiciones con rango de ley se pueden hacer valer sin limitación temporal alguna (art. 217 LGT) y, por tanto, más allá del plazo en que se permite la rectificación de las autoliquidaciones. Esta importante excepción corrobora la idea de que no son comparables las dos situaciones que el órgano judicial promotor de la cuestión de inconstitucional trae a colación y considera incompatibles con el principio de igualdad.

Por lo expuesto, el Pleno

ACUERDA

Inadmitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Madrid, a quince de octubre de dos mil diecinueve.