



Roj: **STS 3100/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3100**

Id Cendoj: **28079130022023100231**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/07/2023**

Nº de Recurso: **4701/2022**

Nº de Resolución: **978/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA, Córdoba, núm. 1, 03-05-2022 (proc. 50/2022),**

ATS 856/2023,

STS 3100/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 978/2023

Fecha de sentencia: 12/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4701/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/07/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4701/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 978/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4701/2022, interpuesto por el ILMO. AYUNTAMIENTO DE CABRA (Córdoba), representado y dirigido por el Letrado de sus servicios jurídicos don Juan de Dios Aranda Salido, contra sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Córdoba, de fecha 3 de mayo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 50/2022, en el que se impugna la resolución de 14 de febrero de 2022 del Ayuntamiento de Cabra, que desestimó el recurso de reposición contra la liquidación tributaria con número NUM000, girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (IIVTNU).

Se ha personado en este recurso como parte recurrida don Salvador, representado por la procuradora de los tribunales doña Ana Amalia Galvez Cañete

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 50/2022 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Córdoba, con fecha 3 de mayo de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" FALLO

Que debo estimar y **estimo el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Salvador**, representado por la Procuradora Sra. Gálvez Cañete y asistido por el Letrado Sr. Ruiz Sánchez, **efectuando los siguientes pronunciamientos:**

1.- Declaro no conformes a Derecho y anulo los actos impugnados que se indican (dándose aquí por reproducido) **en el Antecedente de Hecho Primero de esta sentencia.**

Con derecho del actor a la devolución por el Ayuntamiento demandado del(de los) ingreso(s) que hubiese efectuado en razón de la liquidación tributaria que se deja sin efecto, más los intereses legales de tal(es) cantidad(es) desde que fuera(n) ingresada(s).

2.- No hago imposición de las costas de esta instancia".

SEGUNDO. *Preparación del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal del ILMO. AYUNTAMIENTO DE CABRA (Córdoba) recurso de casación, que por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Córdoba tuvo por preparado mediante Auto de 7 de junio de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo. previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 25 de enero de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] **2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021 e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021) tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición y fundamento exclusivo en la mencionada sentencia.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre.

3.2. Los artículos 9.3, 24, 106 y 164 CE.

3.3. El artículo 38.Uno LOTC.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...].

CUARTO. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal del ILMO. AYUNTAMIENTO DE CABRA (Córdoba). interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...dicte en su día **Sentencia por la que casando y anulando la Sentencia recurrida, se PRONUNCIE en LOS TÉRMINOS DE LA DOCTRINA INVOCADA en este recurso**".

QUINTO. *Oposición al recurso de casación.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 4 de julio de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre el debate.*

Siguiendo los dictados del auto de admisión conviene reproducir lo dicho en el mismo a fin de centrar el debate surgido entre las partes:

"...1º.- El día 25 de septiembre de 2020 se formalizó escritura pública de aceptación y adjudicación de herencia ante notario por virtud de la cual don Salvador, adquirió a título gratuito -legado- la finca inscrita en el Registro de la Propiedad de Cabra con número registral NUM007, otorgándole un valor de 89.084,00 euros.

2º.- El día 21 de octubre de 2021 se notifica liquidación tributaria con número NUM000, girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, al considerar la oficina liquidadora la realización del hecho imponible del citado impuesto.

3º.- El 26 de octubre de 2021 el Tribunal Constitucional dictó la sentencia 182/2021, de declarando la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL "[...]" en los términos previstos en el fundamento jurídico 6".

Dicha sentencia se publicó en el BOE de 25 de noviembre de 2021.

4º.- El 8 y 10 de noviembre de 2021 don Salvador interpuso recurso de reposición contra la resolución de Alcaldía que aprobaba la citada liquidación.

5º.- El día 28 de enero de 2022, conforme a los artículos 93.1 y 29.2 letra f) de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se comunica al reclamante requerimiento del siguiente tenor:

"(...) Visto recurso de reposición interpuesto contra liquidación tributaria con número NUM008 asociada a expediente con número GEX NUM003, interpuesto con fecha 10 de noviembre 2021, por el que solicita la anulación de aquella, y siempre y cuando se pretenda lo anterior basado en la no sujeción al IIVTNU de la transmisión de referencia por considerar que existe una pérdida de valor del suelo del bien objeto de dicha transacción; una vez comprobada la documentación aportada por el interesado, y la contenida en el expediente administrativo correspondiente, a los efectos de gozar de los elementos de juicio imprescindibles para una adecuada resolución del recurso planteado por el interesado se observa la necesidad de plantear el presente requerimiento de documentación dada su eficacia en la aplicación del tributo y, en consecuencia, su indudable trascendencia tributaria, y es por ello, por lo que... Se te requiere para que remita a esta Administración Tributaria la siguiente documentación, según proceda:

-Para el caso de adquisición del bien con referencia catastral NUM002 lo hayo sido a título lucrativo -herencia o donación- la declaración por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones presentada por el interesado a resultados del fallecimiento del causante. En el caso de que la Administración Tributaria autonómica le haya girado liquidación complementaria en fruto de revisión de valores deberá remitir igualmente esta última.

-Igualmente debe aportar copia de la escritura pública protocolización ante notario que documenta la adquisición del bien con referencia catastral NUM002 que adquirió a título oneroso con fecha 3 de septiembre de 198..."

6º.- El 13 de enero de 2022 el Instituto de Cooperación con la Hacienda Local que actuaba como ente delegado de la recaudación de este impuesto conforme al Convenio de Cooperación entre la Excm. Diputación Provincial de Córdoba y el Ilmo. Ayuntamiento de Cabra dictó providencia de apremio de la citada deuda.

7º.- El 4 de febrero de 2022, don Salvador atendió el citado requerimiento aportando, además, providencia de apremio de la citada deuda dictada 13 de enero de 2022 por el Instituto de Cooperación con la Hacienda Local que actuaba como ente delegado de la recaudación de este impuesto conforme al Convenio de Cooperación entre la Excm. Diputación Provincial de Córdoba y el Ilmo. Ayuntamiento de Cabra.

8º.- El 14 de febrero de 2022 el Ayuntamiento de Cabra desestimó el recurso de reposición planteado por don Salvador contra la liquidación tributaria con número NUM000 .

9º.- Don Salvador interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 50/2022 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Córdoba.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Primero, que tras hacerse eco de la STC 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, afirma que:

"Se trata, por tanto, de una declaración de inconstitucionalidad total, no parcial.

La pregunta es si al amparo de la misma puede y debe revisarse la obligación tributaria a que se refiere este litigio.

La lectura del Ayuntamiento, según el pasaje transcrito, es que no cabe tal revisión, porque a la fecha de dicha STC, la liquidación de que se trata no había sido impugnada (aunque era impugnable).

Para este juzgador, con todo respeto, se trata de un pronunciamiento muy discutible y problemático, del TC, al establecer los límites de la inconstitucionalidad declarada y definir para ello, sui generis, lo que considera situaciones no consolidadas de cara a no verse afectadas por tal declaración de inconstitucionalidad.

De suerte así, concordando el conjunto de la previsión, que serían consolidadas, para no poder ser revisadas con fundamento en la STC, aquellas situaciones decididas definitivamente por sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme (sobre recurso admvo. o reclamación económico-administrativa, sin ser luego, tal resolución, impugnada ante la jurisdicción c-a), y las de las liquidaciones y autoliquidaciones consentidas y firmes (por no haber sido, en su momento, recurridas o solicitada la rectificación -de unas y otras-, estando ya caducado el respectivo plazo para poder hacerlo).

Con esa inteligencia, para el caso de la liquidación de autos, que no era consentida ni firme sino impugnada (el recurso de reposición contra ella se presentó dentro de plazo, pocos días después de la STC de 26-10-2021), procede, sin más, en virtud de la inconstitucionalidad señalada, estimar el contencioso promovido y anular (dejando sin efecto, dada su disconformidad a Derecho) los actos recurridos".

El fundamento sexto de la STC 182/2021, es del siguiente tenor:

"[...]6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad.

Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019 , al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE .



b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha".

La sentencia lleva fecha de 26 de octubre de 2021, siendo publicada en el BOE en 25 de noviembre de 2021.

El art. 164 de la CE dispone:

"1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el boletín oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos".

SEGUNDO. Posición de las partes.

Para el Ayuntamiento de Cabra el tenor de la sentencia del Tribunal Constitucional es de absoluta claridad, se excluyen de su alcance las liquidaciones que no hayan sido recurridas a 26 de octubre de 2021. Conforme a lo recogido en la expresada sentencia las liquidaciones provisionales o definitivas notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/21, e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, poseen la consideración de situaciones consolidadas, y, por tanto, deben ser excluidas de ser revisadas con fundamento de la citada sentencia a través de la interposición de correspondiente recurso de reposición. Respecto de que la referencia sea la fecha de la sentencia y no la de su publicación, ha sido un dato que el propio Tribunal Constitucional, por lo que aún dicha disfuncionalidad ha de estarse a lo dicho de forma se ha pronunciado de forma tan clara y contundente.

La parte recurrida discrepa de las consideraciones realizadas por la recurrente. Al efecto distingue entre las liquidaciones provisionales y definitivas; las primeras pueden ser rectificadas por la administración a través de la agencia competente o inspección de tributos, como las autoliquidaciones que presenta el contribuyente, que son provisionales hasta que sean admitidas por la administración tributaria pertinente; las definitivas, son aquellas que no cabe rectificación y por tanto contra la misma se podrán interponer los recursos pertinentes. El Tribunal Constitucional, por tanto, habla de "cuatro categorías: liquidaciones con sentencia firme, liquidaciones con resolución administrativa firme (caso de poner recurso administrativo y no ir después al recurso judicial), liquidaciones provisionales que han devenido firmes porque no se han impugnado y liquidaciones definitivas, que también devienen firmes porque no se han impugnado. Es decir el tenor literal "que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia...", se refiere a que, como no han sido impugnadas, han devenido firmes". Entendiendo la parte que el término impugnada se refiere a impugnable, que es la manera de decir que hablamos de liquidaciones cuyo plazo para impugnar no ha caducado como acertadamente argumenta la sentencia recurrida.

Añade la recurrida la contradicción que supone los términos de la sentencia con los arts. 9.3 y 164.1 CE y 38 LOTC, que sería superada con la interpretación que el Tribunal de Primera Instancia ha hecho en la Sentencia recurrida.

Considera la parte recurrida que se vulnera el art. 24 de la CE, del derecho a una tutela judicial efectiva, por cuanto liquidaciones que no están firmes y que son susceptibles de recurso contencioso administrativo se les tenga que aplicar una normativa que ha sido anulada por el Tribunal Constitucional.

Por lo demás, señala que la administración procedió a liquidar el impuesto y lo notificó el día 21 de octubre de 2021, y a continuación le requirió de pago mediante providencia de apremio de fecha 11 de enero de 2022, notificada el 26 de enero de 2022, continuando con los trámites de recaudación del tributo con posterioridad a, no ya la fecha de la sentencia, sino de su publicación en el BOE. El Ayuntamiento realizó actuaciones de apremio basadas en una normativa que adolecía de nulidad radical, y lo hizo en un momento temporal en el que dicha norma ya estaba anulada.

TERCERO. Parecer de la Sala.

Sobre que ha de entenderse por la expresión, utilizada por el Tribunal Constitucional para excluir la aplicación de su doctrina, "situaciones consolidadas", el Tribunal Supremo se ha venido pronunciando desde la sentencia de 26 de julio de 2022, rec. cas. 7928/2020, en los siguientes términos:

"Para establecer el alcance de los efectos de la STC 182/2021 hay que partir, ya se ha anticipado, del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. El art. 161.1.a) de la CE establece que "[...] la declaración



de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]. Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que "[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]", efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido, como resulta del examen de las que se han citado anteriormente. En un examen más detallado de algunas de las más significativas a nuestros efectos, cabría citar la STC 45/1989, de 20 de febrero, y más recientemente las STC 54/2002, de 27 de febrero (FJ 9), la STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9), la STC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 6), la STC 61/2018, de 7 de junio (FJ 11) y la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5 a), ésta última también a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se limitan los efectos en los siguientes términos " [...] [p]or exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...]".

El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/20201 es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, al disponer que "[...] Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad [...]". Esta norma ha sido interpretada, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, como un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencia de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones *pro futuro*, que define como los "[...] nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]" y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre "[...]" (FJ 6ª). Conviene advertir que este marco interpretativo no resulta alterado -no desde luego a los efectos que ahora nos ocupan- por la previsión del art. 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuando establece que "[...] [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]". Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuicamos, donde lo que está en cuestión es en que medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.

Por consiguiente, volviendo a la delimitación de efectos que ha realizado la STC 182/2021, de 26 de octubre, y cómo ha de ser aplicada en el caso litigioso, lo relevante es que esta sentencia 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.

No examinamos aquí, porque no conciernen a las circunstancias del caso, otras cuestiones interpretativas que pueda suscitar lo declarado en el FJ 6º de la STC 182/2021, ya sea la referencia a la fecha de la sentencia en lugar de la de publicación, o el alcance respecto a liquidaciones en plazo para ser impugnadas o autoliquidaciones de las que pudiera solicitarse su rectificación ex art. 120.3 LGT, a la fecha de la STC 182/2021.

(...)



Así las cosas, debemos declarar, como doctrina de interés casacional que, 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 su normas legales de cobertura".

Como se recoge en la propia sentencia que se ha transcrito, lo dicho en ella no resuelve el problema que se nos suscita en el presente recurso. El intento de distinguir por la parte recurrida entre liquidaciones provisionales y definitivas, y el sentido de impugnadas por impugnables, que pretende darle, carece de base jurídica alguna, más es un intento de abrir líneas de salida a una situación que a la luz de los términos en que se pronuncia el Tribunal Constitucional, y en contraste con lo dispuesto por la Constitución y las leyes, aparece bastante delimitada, aún cuando se susciten dudas sobre las conclusiones a las que arriba la STC 182/21.

Sobre la aparente contradicción de los términos en los que se pronuncia el Tribunal Constitucional en la citada sentencia y lo dispuesto en el art. 164 de la CE, nos hemos pronunciado en nuestra reciente sentencia de 4 de julio de 2023, rec. cas. 5181/2022, en la dijimos lo siguiente:

"Por tanto, dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Es cierto que el art. 164.1 CE, al igual que el art. 38 de la LOTC establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de una ley se producen desde la fecha de su publicación en el BOE. Sin embargo, hay que precisar que la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio Tribunal Constitucional de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes. Así, en la STC 45/1989, de 20 de febrero se explica que la ausencia de correspondencia en todo caso entre declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma declarada inconstitucional, en particular a propósito de los efectos temporales de la declaración no supone indefectiblemente la vinculación de sus respectivo efectos, puesto que "[...] Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento [...]" (FD 11).

Por otra parte, no se trata de una facultad extraña a otros Tribunales Constituciones de nuestro entorno jurídico, y como máximo exponente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con fundamento, éste último, en el art. 264 del Trata de Funcionamiento de la Unión Europea que establece

"[...]Si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado.

Sin embargo, el Tribunal indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos [...]"

La doctrina del Tribunal Constitucional, como se dijo en nuestra STS de 26 de julio de 2022, cit., ha establecido con carácter variable el alcance de las situaciones de intangibilidad. La decisión al respecto se basa en la ponderación entre los distintos principios constitucionales en conflicto, y la necesidad de preservar determinados efectos temporales de la norma declarada inconstitucional como medio para preservar los que se consideran mas necesitados de protección. En algunas ocasiones ha llegado incluso a establecer que una norma debía seguir siendo provisionalmente aplicable después de haber sido declarada inconstitucional, a fin de evitar un vacío normativo que dejara desprotegidos y propiciara la lesión de intereses constitucionalmente relevantes (SSTC 195/1998, 208/1999 y 13/2015).

Aunque la STC 182/2021 no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas, no cabe desconocer que, como se ha afirmado por el propio TC, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el art. 40.1 LOTC establece un límite mínimo que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). El hito procedimental del dictado de sentencia es anterior al de publicación de la sentencia en el BOE, pero ciertamente es el momento en que se forma la decisión del Tribunal, con independencia de que la sentencia tan solo puede ser publicada en unión de los votos particulares formulados a la misma, que en este caso son dos, conforme al art. 90.2 LOTC. El momento de la publicación en el BOE debe producirse en todo caso dentro de los "[...] 30 días siguientes a la fecha del fallo [...]" (art. 86.2



LOTC). La fecha de adopción del fallo, que en la STC 182/2021 se corresponde además con la del dictado de la sentencia, es un hito temporal esencial en la exteriorización de la decisión del Tribunal Constitucional que, aunque eventualmente pueda no ser conocido hasta que la sentencia sea publicada en el BOE, sí cabe que sea objeto de publicación previa a través de otros medios distintos a la publicación en el BOE, según previene el art. 86.tres de la LOTC, cuando dice que "[...] [s]in perjuicio en (sic) lo dispuesto en el apartado anterior, el Tribunal podrá disponer que las sentencias y demás resoluciones dictadas sean objeto de publicación a través de otros medios [...]". Esta publicación adicional se acordó por el Tribunal Constitucional en el caso de la STC 182/2021, de 26 de octubre, mediante la información difundida por nota de prensa oficial del Tribunal Constitucional, (nota informativa 99/2021, de 26 de octubre de 2021, mismo día de su dictado) que incluyó la parte dispositiva de la sentencia, esto es, el fallo, con la referencia a la limitación de efectos respecto a situaciones firmes antes de la aprobación de la sentencia "[...] en los términos previstos en el fundamento jurídico 6º [...]". En definitiva, no es en absoluto ajeno a la LOTC, antes bien, se prevé expresamente en la misma la posibilidad de publicación del fallo previamente a la preceptiva publicación por el BOE, por razones que el legislador ya preveía en 1979, al publicarse la LOTC, y que sin duda son de mayor intensidad en la sociedad actual. Anticipar en la forma prevista legalmente la información del fallo es una facultad del Tribunal Constitucional que, igualmente puede ponderar los efectos de todo orden que hacerlo así, o, por el contrario, no hacerlo, ocasionaría.

Por tanto 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 (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero, citada, entre otras), y respecto a la que "[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]" tal y como dispone el art. 87.1 LOTC, y además, específicamente, los Jueces y Tribunales "[...] interpretarán y aplicarán las leyes y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos [...]" según dispone el art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, Orgánica del Poder Judicial, por lo que quedan vinculados a la calificación de situaciones consolidadas, con las consecuencias que de ello derivan, en los términos que establece la STC 182/2021 que equipara, a estos efectos, (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, 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.

QUINTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial

Como conclusión de todo lo expuesto establecemos como doctrina jurisprudencial que, de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, 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 aun no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021".

Dicho lo cual, ha de convenirse que no es, desde luego, una situación inédita la creada por la sentencia del Tribunal Constitucional. Ciertamente es que con carácter general la limitación que contemplamos no se efectuaba en origen por el Tribunal Constitucional que reconoció que la inconstitucionalidad de la ley conllevaba su nulidad, por lo que procedía restablecer la situación jurídica anterior con la reparación o indemnización pertinente por los daños causados por la norma declarada inconstitucional. Pero como se ha puesto de manifiesto, a raíz de la STC 45/1989, se vino a modular este primer criterio y se abrió camino el establecimiento de efectos prospectivos de sus pronunciamientos, con alcance variable.



El establecimiento de efectos prospectivos acarrea numerosos problemas, y las posibles soluciones se complican, puesto que en definitiva se parte de una norma que es nula por ser contraria a la Constitución, esto es, normas que nunca debieron existir y nunca debieron de producir efectos, creándose la insólita situación de seguir produciendo efectos normas inexistentes, creando agravios constitucionalmente difícil de explicar y acoger, desde la perspectiva del derecho a la igualdad y a la tutela judicial efectiva. Con todo, en dichos pronunciamientos late un denominador común, evitar el riesgo cierto de crear situaciones gravísimas para el interés común y la Hacienda Pública, con quebranto del principio de seguridad jurídica, teniendo presente un dato, que la doctrina europea ha utilizado en estas ocasiones, cual es el de la impredeción de la futura declaración de inconstitucionalidad -o de ser la norma nacional contraria al Derecho europeo-; sucede, sin embargo, que este no es el caso, los problemas de inconstitucional de la norma ya fueron detectados desde antiguo, dando lugar a sendos autos planteando cuestión de inconstitucionalidad y hasta tres sentencias del Tribunal Constitucional cuestionando total o parcialmente su constitucionalidad, con advertencias continuas del propio Tribunal Supremo sobre la inseguridad constitucional creada, con exhortación explícita al legislador para que regulase una situación a todas luces irregular, que no ha sido cumplida hasta después de la última sentencia 182/2021; ante tal estado de cosas, una sentencia prospectiva como la que nos ocupa, con los múltiples problemas jurídicos que plantean, en detrimento de la certeza y seguridad jurídica que debe guiar las relaciones entre el contribuyente y la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, sólo puede tener como apoyo intereses públicos de mayor protección, aún cuando no se recojan expresamente en la citada sentencia cuáles han sido los tenidos en cuenta para sacrificar otros principios que se antojan también básicos y fundamentales. Ha de señalarse que tanto el art. 164 de la CE, como también el 38 de la LOTC, establecen que las sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad se publicarán en el BOE y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación, una sentencia, como la que nos ocupa, que no permite recurrir a aquellos contribuyentes que no hayan impugnado liquidaciones o solicitado la rectificación de autoliquidaciones antes del 26 de octubre de 2021, cuando la publicación de la sentencia en el BOE no lo fue sino hasta el 25 de noviembre de 2021, con quebranto de las facultades reconocidas legalmente a los ciudadanos para impugnar las liquidaciones o autoliquidaciones que no son firmes, art. 14 de la LHL, sufriendo todo el sistema de revisión, consideramos exigía una justificación constitucional que, a la vista está, se omite, sin dar noticias de porqué determinados derechos y principios constitucionales deben ceder en pro de la defensa de la Hacienda Pública, aún cuando ello encierre también derechos e intereses públicos dignos de protección.

Sea como sea, lo cierto es que el tenor literal del fundamento jurídico sexto deja poco margen para otra interpretación que no sea la que surge de su tenor literal, esto es, se considera situación consolidada la liquidación no impugnada a fecha de haberse dictado la citada sentencia; pues lo relevante a efectos de este enjuiciamiento es que, admitida la potestad del Tribunal Constitucional de delimitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, y dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Como se ha indicado, siguiendo el criterio manifestado en nuestra sentencia de 4 de julio de 2023, aunque el art. 164.1 CE, así como el art. 38 de la LOTC, establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional se producen desde la fecha de su publicación en el BOE, la potestad de delimitar las situaciones intangibles no encuentra su fundamento en esta norma, sino que es una creación del propio Tribunal Constitucional que se basa en la ponderación de los distintos principios constitucionales en conflicto que requieran el mantenimiento de determinados efectos temporales de la norma declarada inconstitucional.

Como se ha dicho sí será posible impugnar con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, tal y como acontece en el presente asunto en el que el contribuyente impugnó la liquidación en reposición, impugnación que planteaba la tesis de la minusvalía, que fue rechazada por la Administración y que ha resultado pacífica en sede jurisdiccional. El ayuntamiento descarta que sea de aplicación al caso la doctrina constitucional vista, pues considera que existe una situación consolidada en los términos fijados en el fundamento sexto de la referida sentencia, pero entra a resolver sobre la posible minusvalía rechazando su concurrencia.

En definitiva, no se puede impugnar la liquidación que no es aún firme, a pesar de no haber transcurrido los plazos legales al efecto.

Tampoco puede impugnarse, en base a la declaración de situación consolidada, sin haber transcurrido los plazos, aún en momento anterior, 26 de octubre de 2021, a que la sentencia del Tribunal Constitucional produzca efectos, que sólo lo produce, art. 164 de la Constitución, a partir de la publicación en el BOE

El sujeto pasivo no puede impugnar la liquidación en base a la inconstitucionalidad de los preceptos, conforme al alcance que ahora sí le otorga la STC 182/21, pero sí por otros motivos de inconstitucionalidad, como la



conurrencia de un supuesto de minusvalía, o por cualquier causa por la que el ordenamiento jurídico prevea su nulidad o anulabilidad. Cuestión esta sobre la que la parte recurrida no insiste, por lo que ha de acogerse la tesis del Ayuntamiento, plasmada en la resolución recurrida, de que no se produjo minusvalía a efectos de aplicar la tesis de la no confiscatoriedad.

CUARTO. *Sobre las costas.*

Conforme establece el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en la sentencia de 10 de julio de 2023, rec. cas. 5181/2022.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación núm. 4701/2022, interpuesto por el ILMO. AYUNTAMIENTO DE CABRA (Córdoba), representado y dirigido por el Letrado de sus servicios jurídicos don Juan de Dios Aranda Salido, contra sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Córdoba, de fecha 3 de mayo de 2022, sentencia que se casa y anula.
- 3.º) Desestimar el recurso contencioso administrativo núm. 50/2022, interpuesto por Salvador , contra la resolución de 14 de febrero de 2022 del Ayuntamiento de Cabra, que desestimó el recurso de reposición contra la liquidación tributaria con número NUM000 , girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. (IIVTNU), resolución que debe confirmarse.
- 4.º) Sin imposición de las costas ni en el recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.