

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 949/2023

Fecha de sentencia: 10/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5181/2022

Fallo/Acuerdo: Sentencia Estimatoria

Fecha de Votación y Fallo: 04/07/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 1

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

Transcrito por:

Nota:

Resumen

Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
Incidencia de la STC 182/2021, de 26 de octubre, en la cuestión planteada.
Estimación.

R. CASACION núm.: 5181/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 949/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

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 10 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5181/2022, promovido por la Diputación de Pontevedra, representado por el procurador de los Tribunales don Argimiro Vázquez Guillén, bajo la dirección letrada de doña Carmen Lorenzo Iglesias, contra la sentencia núm. 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra, dictada en el procedimiento abreviado núm. 99/2022.

Comparece como parte recurrida don M.A.N.R., representado por el procurador don José Noguera Chaparro, asistido del letrado don Jorge Pérez Soler.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Diputación de Pontevedra contra la sentencia núm. 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra, que estimó el recurso núm. 99/2022 formulado por don M.A.N.R. frente a la resolución, de 15 de febrero de 2022, del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Diputación Provincial de Pontevedra, desestimatoria del recurso de reposición presentado contra la liquidación del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [«IIVTNU»].

SEGUNDO.- La sentencia de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

«V.- Aplicación al caso concreto.

V.1.- En este supuesto el hecho imponible se produjo el 10 de mayo de 2021. De manera que el impuesto se devengó en fecha anterior a la de entrada en vigor del referido Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre. Esta última norma carece de efectos retroactivos. Sólo se le puede aplicar a las transmisiones de inmuebles realizadas a partir del 10 de noviembre de 2021.

La declaración de nulidad de la citada sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, conlleva en principio que todas las liquidaciones del tributo, por devengos anteriores al 10 de noviembre de 2021, deban declararse nulas de pleno derecho. Y ello con independencia y al margen de que entre las dos transmisiones del inmueble se haya producido un aumento o una disminución de su valor. Porque, tal y como concluyó el TC en esta última sentencia, el sistema de determinación de la base imponible del tributo regulado en el TRLHL era en todo caso incorrecto, e inconstitucional ‘ab origine’.

No obstante la propia STC 182/2021 estableció, como excepción, los dos supuestos específicos de intangibilidad/inmunidad de las liquidaciones afectadas por dicha nulidad que se examinarán a continuación.

V.2.- La sentencia le atribuye en primer lugar la condición de “situación consolidada” (inatacable) a las liquidaciones que hubiesen devenido firmes, por no haber sido impugnadas en plazo o por haber sido confirmadas judicialmente mediante sentencia firme.

En realidad esta excepción se limita a aplicar un principio general de nuestro derecho administrativo positivizado en el artículo 73 de la Ley Jurisdiccional 29/1998 (LJCA); artículo 106.4 ‘in fine’ de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común (LPAC); y artículo 32.4 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRSP), conforme al cual subsisten los actos firmes dictados en ejecución de una disposición declarada nula. Principio que ha sido plenamente asumido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo (S^a de lo Cont.-Ad.), entre otras en sus sentencias de 18 de mayo de 2020 (recs. 1068/2019, 1665/2019 y 2506/2019), 25 de junio y 21 de septiembre de 2021 (recs. 3988/2019 y 6161/2019), referidas precisamente a liquidaciones de plusvalía que habían adquirido firmeza.

En este caso la liquidación fue impugnada en plazo mediante el preceptivo recurso de reposición. No devino firme. No le resulta aplicable por ello este primer supuesto de conservación o intangibilidad.

V.3.- El segundo supuesto de “situación consolidada” establecido en la STC 182/2021 genera más dudas interpretativas. Se refiere a las liquidaciones que, pese a carecer de firmeza: <<no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia>>.

Frente a la excepción anterior, ésta carece de soporte legal en nuestro ordenamiento administrativo. Debe por ello interpretarse en términos estrictos o restrictivos, toda vez que sacrifica de manera relevante los principios constitucionales de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y control judicial de la actuación administrativa (art. 106.1 CE), dotando de inmunidad a actos nulos recurridos en plazo.

Pues bien, de todo ello se puede concluir que la restricción entró en vigor en la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el 25 de noviembre de 2021, en lugar de en la que se firmó (26 de octubre anterior).

Así se deduce de la interpretación sistemática de esta STC con lo dispuesto en el artículo 164.1 de la Constitución y en el artículo 38.1 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en los que expresamente se circunscribe la generación de “efectos generales” de las sentencias estimatorias a la “fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado”, y no a la de su firma.

Esta conclusión resulta lógica y razonable considerando asimismo la naturaleza “constitutiva”, innovativa o creativa de ese concreto apartado de la STC 182/2021. El reconocimiento de inmunidad a actos administrativos no firmes viciados de nulidad es una

determinación restrictiva de derechos no contemplada hasta ahora en nuestro ordenamiento jurídico. El mismo principio de seguridad jurídica que con esta excepción se pretende salvaguardar, obliga a que la misma no pueda entrar en vigor antes de adquirir efectos generales mediante su publicación en el BOE.

En consecuencia, como en este supuesto en concreto el actor impugnó la liquidación mediante un recurso de reposición interpuesto el 5 de noviembre de 2021, varias semanas antes de la publicación de la STC en el BOE, no le resulta de aplicación esta segunda excepción».

La Diputación de Pontevedra preparó recurso de casación contra la meritada sentencia, identificando como infringida la jurisprudencia contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre de 2021.

El Juzgado que dictó la sentencia de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de junio de 2022.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 18 de enero de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar los efectos de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas.

Precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, 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 de 2021, y el artículo 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

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 LJCA».

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la representación de la Diputación de Pontevedra, mediante escrito registrado el 1 de marzo de 2023, interpuso el recurso de casación en el que aduce que «[e]l juez de instancia se separa del criterio fijado, de forma intencionada, clara y manifiesta por el TC [...]», porque «[...] a la vista de la claridad con la que el TC se pronunció, tanto en la propia sentencia, como en el Auto aclaratorio de la misma [...] no parece lo más procedente la aplicación de otros criterios que se separen de lo que en ella se establece» (pág. 7 y 17 del escrito de interposición). En consecuencia -afirma-, «[...] queda perfectamente claro que respecto de aquellas situaciones consideradas como consolidadas, incluidas las que no habiendo adquirido firmeza no hayan sido impugnadas a la fecha del dictado de la STC 182/2021 y, por consiguiente, no revisables con fundamento en la misma, cabría su revisión en base a la STC 59/2017 cuando no se haya producido una ganancia patrimonial con la transmisión, puesto que ello conllevaría someter a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica», y lo mismo «[...] sucede en los supuestos en los que la cuota resultante de la liquidación sea confiscatoria, ya que en ese caso el acto liquidatorio sería susceptible de anulación de acuerdo con lo señalado en la STC 126/2019, de 1 de octubre (ECLI:ES:TC:2019:126)». Por ello fija su pretensión en «[...] la estimación del presente recurso contra la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº1 de Pontevedra, de 10 de mayo de 2022, por incurrir en arbitrariedad o error patente en la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional contenida en la ST 182/2021, de 26 de octubre» (págs. 16 y 18).

Finalmente solicita el dictado de sentencia «[...] por la que casando y anulando la Sentencia recurrida, se estime plenamente nuestro recurso en los

términos interesados, con los pronunciamientos que correspondan conforme a Derecho».

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador del Sr. N.R. presenta, el día 5 de marzo de 2023, escrito de oposición en el que sostiene que «[...] la parte recurrente no ha podido invocar precepto legal alguno que permita a una Sentencia del Tribunal Constitucional producir efectos generales desde la fecha en que es dictada en vez de la fecha de publicación en el Boletín Oficial del Estado, pues tal precepto no existe en nuestro ordenamiento jurídico ya que sería radicalmente contrario a lo dispuesto en los artículos 164.1 CE y 38.1 LOTC», por lo que defiende que «[...] la Sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 desplegó efectos generales en el momento de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (25 de noviembre de 2021) y por ello, al haber sido recurrida la presente liquidación en fecha de 5 de noviembre de 2021 (fecha anterior a la publicación de la mencionada sentencia en el BOE) dicha liquidación se encuentra dentro de los supuestos susceptibles de revisión determinados por el Tribunal Constitucional y por tanto debe ser anulada» (págs. 4 y 7 del escrito de oposición). Asimismo, mantiene que «[...] la liquidación que el órgano gestor consideró notificada a [su] representado en fecha de 15 de octubre de 2021 no indicó si la misma tenía carácter provisional o definitivo», por lo que, «[...] acreditado el carácter defectuoso de la notificación practicada cabe acudir al artículo 40.3 de la Ley 39/2015» para entender que, «en aplicación del mencionado precepto [su] representado interpuso recurso de reposición con fecha de 5 de noviembre de 2021, lo que supone que la notificación de la liquidación debe tenerse por realizada en dicha fecha», por lo que, «[...] para el caso de que este Tribunal [...] entienda que la mencionada STC de 26 de octubre de 2021 deba generar efectos desde su misma fecha de formalización, fue notificada en fecha posterior a la formalización de dicha sentencia, y por ello, también es susceptible de revisión conforme determinó el Tribunal Constitucional, lo que implica la procedencia de su anulación» (págs. 8-9), y suplica a la Sala que «[...] declare no haber lugar a dicho recurso, confirmando la sentencia recurrida en lo relativo a la determinación de la eficacia y despliegue de efectos de la STC de 26 de octubre de 2021».

SEXTO.- 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, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra, estimatoria del recurso núm. 99/2022 promovido por don M.A.N.R. contra la resolución, de 15 de febrero de 2022, del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Diputación Provincial de Pontevedra, que desestimó el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación del impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana [«IIVTNU»] núm. 20213936029VT10L000106, por importe de 2.111,43 euros (expte. 39920000029365).

SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio y argumentación de la sentencia recurrida.*

Los antecedentes del litigio son como sigue:

1. El día 10 de mayo de 2021 se produce la transmisión por el actor, mediante escritura pública de compraventa, de una vivienda sita en el término municipal de Moaña (Pontevedra).
2. De la documentación obrante en el expediente administrativo se constata que había adquirido el inmueble, por compraventa, en fecha 27 de diciembre de 2005 por el precio de 120.223 euros. Y lo vendió el 10 de mayo de 2021 por 180.000 euros.

3. La liquidación, por importe de 2.111,43 euros se notificó el día 15 de octubre de 2021, y el recurso de reposición se interpuso el día 5 de noviembre de 2021.

4. Por resolución de 15 de febrero de 2022 del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Diputación Provincial de Pontevedra (ORAL), se desestimó el recurso de reposición.

5. Contra la desestimación del recurso de posición se presentó recurso contencioso-administrativo que fue estimado por la sentencia objeto de recurso de casación.

La argumentación de la sentencia recurrida rechaza el alegato del actor de que la notificación de la liquidación no surtió efecto en la fecha en que se efectuó por medios electrónicos, extremo que, por otra parte, no sería relevante dado que el escrito de recurso de reposición se presentó también antes de la publicación de la STC 182/2021, el día 25 de noviembre de 2021.

En cuanto al fondo, la sentencia objeto del presente recurso de casación, estimó la pretensión del recurrente con fundamento en la aplicabilidad de la doctrina constitucional invocada. Argumenta en su FD 5º que no se trata una situación consolidada, pues la liquidación fue impugnada en plazo y consiguientemente no devino firme y, en segundo lugar, que no concurre el segundo supuesto catalogado asimismo en la sentencia del Tribunal Constitucional como situación consolidada, referida a las liquidaciones que, pese a carecer de firmeza, no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia:

Argumenta, en este sentido que

«[...] El segundo supuesto de "situación consolidada" establecido en la STC 182/2021 genera más dudas interpretativas. Se refiere a las liquidaciones que, pese a carecer de firmeza: "no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia".

Frente a la excepción anterior, ésta carece de soporte legal en nuestro ordenamiento administrativo. Debe por ello interpretarse en términos estrictos o restrictivos, toda vez que sacrifica de manera relevante los principios constitucionales de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y control judicial de la actuación administrativa (art. 106.1 CE), dotando de inmunidad a actos nulos recurridos en plazo.

Pues bien, de todo ello se puede concluir que la restricción entró en vigor en la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el 25 de noviembre de 2021, en lugar de en la que se firmó (26 de octubre anterior).

Así se deduce de la interpretación sistemática de esta STC con lo dispuesto en el artículo 164.1 de la Constitución y en el artículo 38.1 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en los que expresamente se circunscribe la generación de "efectos generales" de las sentencias estimatorias a la "fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado", y no a la de su firma.

Esta conclusión resulta lógica y razonable considerando asimismo la naturaleza "constitutiva", innovativa o creativa de ese concreto apartado de la STC 182/2021. El reconocimiento de inmunidad a actos administrativos no firmes viciados de nulidad es una determinación restrictiva de derechos no contemplada hasta ahora en nuestro ordenamiento jurídico. El mismo principio de seguridad jurídica que con esta excepción se pretende salvaguardar, obliga a que la misma no pueda entrar en vigor antes de adquirir efectos generales mediante su publicación en el BOE.

En consecuencia, como en este supuesto en concreto el actor impugnó la liquidación mediante un recurso de reposición interpuesto el 5 de noviembre de 2021, varias semanas antes de la publicación de la STC en el BOE, no le resulta de aplicación esta segunda excepción[...].».

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 18 de enero de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

«2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar los efectos de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto

Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esta fecha no habían sido impugnadas.

Precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, 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 de 2021, y el artículo 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

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 LJCA».

Las posiciones y argumentación de la parte recurrente y recurrida ha quedado resumida en los antecedentes de hecho cuarto y quinto.

CUARTO.- *El juicio de Sala.*

En anteriores sentencias hemos examinado algunos aspectos del alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre, a tenor de la delimitación de situaciones consolidadas contenida en su FJ 6ª. Así, en la STS de 26 de julio de 2022 (rec. cas. 7928/2020) se dijo, sobre la aplicación de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021:

«[...] QUINTO.- Sobre la aplicación de la declaración de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL efectuada en la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Con posterioridad al auto de admisión se ha dictado 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 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6 [...]".

La cuestión del alcance de la STC 182/2021 y su aplicación al caso litigioso ha sido suficientemente tratada en el recurso de casación. En efecto, la Administración recurrente argumenta extensamente en el escrito de oposición acerca de los efectos de la STC 182/2021 y expone que integraría una argumentación que no debería examinarse en el presente recurso de casación, porque el recurrente, afirma, no planteo la impugnación amparándose en la posible inconstitucionalidad del método de cálculo de la base imponible.

Sin embargo, la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas de normas legales que deben ser interpretadas y aplicadas para resolver el recurso de casación supone una alteración sustancial del marco normativo de referencia que fue examinado en el debate procesal. Se trata, por otra parte, de un marco normativo que fue invocado oportunamente en el proceso, para sostener las mismas pretensiones de anulación de la liquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la declaración de inconstitucionalidad. Es, en definitiva, un enfoque jurídico complementario de la argumentación sostenida en la instancia para la impugnación del mismo acto, sin alteración de la cuestión y pretensión suscitada y no una cuestión nueva.

Por otra parte, no ofrece duda alguna que, en el cumplimiento de la función de enjuiciamiento y fijación de doctrina jurisprudencial que corresponde al Tribunal Supremo, no cabe omitir el examen del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas con rango de ley cuya interpretación es relevante para la fijación de doctrina jurisprudencial, así como para la resolución de las pretensiones deducidas por las partes, que deben serlo en aplicación de la doctrina jurisprudencial fijada, pero también de las restantes normas que resulten aplicables (art. 93.1 LJCA) normas que en este caso están afectadas por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del núcleo normativo que sustenta la liquidación cuestionada. Así lo exige el art. 161.1.a) de la CE al establecer 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 [...]", mandato que reitera el art. 40.2 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), al disponer que "[...] En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales [...]". Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40. 2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos

y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]".

Aún así, es cierto que el marco jurídico del alcance y efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de normas plantea algunas dificultades interpretativas, dada la existencia de pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se modulan los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, con alcance variable, pero también de otros muchos en los que no se hace. Así, cabe citar entre otras, las siguientes sentencias en las que el Tribunal Constitucional ha indicado de manera expresa la modulación de sus efectos sobre situaciones decididas mediante actuaciones administrativas firmes: la STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11º; STC 180/2000, de 29 de junio, FJ 7º; STC 54/2002, de 27 de febrero, FJ 9º; STC 189/2005, de 7 de julio, FJ 9º; STC 365/2006, de 21 de diciembre, FJ 8º; STC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7º; STC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6º; STC 61/2018, de 7 de junio, FJ 11º; STC 14/2018, de 20 de febrero, FJ 11º c); STC 92/2017, de 6 de julio, FJ 3º a); STC 140/2016, FJ 15º b); STC 227/2016, de 22 de diciembre, FJ 6º a); STC 47/2017, de 27 de abril, FJ 3º b); STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 6º; STC 126/2019, de 31 de octubre, FJ 5º a)31 y, por último, la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6º. Pero junto a estas sentencias, cabe recordar que con carácter general esta limitación no se efectúa, y cuando se hace, lo es con alcance variable.

Los efectos que en el presente litigio debe tener la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, exige examinar, en primer lugar, la delimitación que se contiene en su FJ 6º que dice así:

"[...] 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 [...].

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 enjuiciamos, 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.[...]».

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 Constitucionales 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 Tratado 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 inexpresivas 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.

SEXTO.- *Resolución de las pretensiones.*

En aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, y de conformidad con la doctrina jurisprudencial que hemos fijado en esta sentencia, debe prosperar el recurso de casación dado que la sentencia recurrida niega indebidamente la calificación de situación consolidada a la liquidación aquí impugnada, que no había sido recurrida hasta el día 5 de noviembre de 2021, por tanto, con posterioridad al día 26 de octubre de 2021 y cuya impugnación se fundamentó exclusivamente en aquella declaración de inconstitucionalidad en que se dictó la STC 182/2021, pues no se niega la existencia de un incremento de valor de los terrenos en la cuantía fijada en la determinación de la base imponible de la liquidación. No cabe discutir en este recurso de casación la efectividad de la notificación efectuada el día 15 de octubre de 2021, que es declarada por la sentencia recurrida, por ser una cuestión ajena a la de interés casacional delimitada en el auto de admisión. Dado que el recurso de reposición no se interpuso hasta el día 5 de noviembre de 2021, con posterioridad a la fecha de 26 de octubre de 201, la referida liquidación provisional debe ser calificada de situación consolidada y no impugnable con fundamento en la STC 182/2021, de 26 de octubre, por lo que el recurso contencioso-administrativo ha de ser desestimado.

SÉPTIMO.- *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, no ha lugar a hacer imposición a ninguna de las partes, dadas las dificultades jurídicas que suscita la cuestión controvertida, por lo que de conformidad con el art. 139.1 LJCA, 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 , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento de derecho quinto:

- 1.-** Haber lugar al recurso de casación núm. 5581/2022, interpuesto por la representación procesal de la Diputación Provincial de Pontevedra contra la sentencia núm. 96/2022, de 10 de mayo, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra, que estimó el recurso núm. 99/2022, procedimiento abreviado. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 2.-** Desestimar el recurso contencioso-administrativo, procedimiento abreviado, registrado ante el Juzgado de instancia con el número 99/2022, formulado por don M.A.N.R. frente a la resolución, de 15 de febrero de 2022, del Tesorero del Organismo Autónomo de Recursos Locales de la Diputación Provincial de Pontevedra, desestimatoria del recurso de reposición presentado el 5 de noviembre de 2021 por don M.A.N.R. contra la liquidación por el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana núm. 20213936029VT10L000106, por importe de 2.111,43 euros (expte. 39920000029365), por importe de 2.111,43 euros, girada a su cargo por transmisión de inmueble urbano en el municipio de Moaña.
- 3.-** Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.