

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089253

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 414/2023, de 28 de marzo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4254/2021

### SUMARIO:

**IIVTNU. Gestión.** *No cabe revisar liquidaciones declaradas firmes y consentidas. Efectos de la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, párrafo segundo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL declarada en la STC 182/2021.* La STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017 (NCJ062411) declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL «pero únicamente en cuanto sometan a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor». Recientemente la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021, cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433/2020 (NCJ065794), ha declarado la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, que 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 y con base a la misma precisa el Tribunal que 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 las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha. Los efectos que en el presente litigio ha de tener la STC 182/2021 ha sido abordada por esta Sala en su reciente STS de 26 de julio de 2022, recurso n.º 7928/2020 (NFJ089254), a la que por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica hemos de remitirnos, y en la que se declara 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 IIVTNU impugnada es inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura [Vid., ATS de 9 de febrero de 2022, recurso n.º 4254/2021 (NFJ085142) y STSJ de Canarias (Sede en Santa Cruz de Tenerife) de 15 de marzo de 2021, recurso n.º 18/2021 (NFJ085145) que se casa y anula].

### PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 107 y 110.

### PONENTE:

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 414/2023

Fecha de sentencia: 28/03/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4254/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/03/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4254/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 414/2023

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.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 28 de marzo de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 4254/2021, interpuesto por la procuradora doña Giulia Feliziani Gil, en nombre y representación de la entidad mercantil DELFINES ATLÁNTICOS, S.L., contra la sentencia nº 114/2021, de 15 de marzo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, en el recurso de apelación nº 18/2021, seguido contra la sentencia nº 292/2020, de 29 de octubre, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3 de Santa Cruz de Tenerife en el recurso nº 541/2018. Ha comparecido como recurrido el Letrado del Cabildo Insular de Tenerife, en nombre del AYUNTAMIENTO DE ARONA.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 15 de marzo de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º.-) ESTIMAR el recurso interpuesto contra la Sentencia número 292/2020 de 29 de octubre dictada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 3, la cual se revoca y en su lugar desestimamos el recurso contencioso administrativo y su demanda. Sin imposición de las costas causadas en la instancia a la recurrente.  
2º.-) NO IMPONER LAS COSTAS DEL RECURSO DE APELACIÓN[...]"

**Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. Feliziani Gil, en nombre de la mercantil recurrente, presentó escrito de 5 de mayo de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como infringidos los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 26 de mayo de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Feliziani Gil, en la expresada representación, ha comparecido el 10 de junio de 2021; como recurrente y la Letrado del Cabildo Insular de Tenerife lo ha hecho también el 10 de junio de 2021, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

**Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.**

Por providencia de la sección 1ª de 19 de noviembre de 2021, se acordó: "[...] oír a las partes personadas por plazo común de treinta días acerca de si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tras la publicación de la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, dictada en el Recurso de Inconstitucionalidad 4422-2020 [...]"

La representación de Delfines Atlánticos, S.L presentó escrito de alegaciones de 21 de diciembre de 2021, donde manifiesta lo siguiente:

"[...] En definitiva..., lo cierto es que las situaciones pendientes de sentencia firme en cuanto a liquidaciones realizadas anteriores a la Sentencia del TC anulatoria, ya devienen igualmente nulas y por tanto el posible pronunciamiento no tendrá efectos objetivos. Y para liquidaciones posteriores a la declaración de nulidad, se realizarán conforme la nueva normativa reguladora de tal liquidación, el Real Decreto-Ley 26/2021 que establece dos sistemas alternativos para la liquidación. Por todo ello, SUPLIICO A LA SALA: Que tenga por presentado este escrito, por evacuado en tiempo y forma el trámite conferido, acordando la estimación del recurso con la anulación de la liquidación impugnada [...]"

La representación del Ayuntamiento de Arona formuló alegaciones el 11 de enero de 2022 donde indica lo siguiente:

"[...] Asimismo, y en relación con los supuestos del art. 88.2 b) y c), alegados también por el recurrente, una vez publicada la STC 182/2021, de 26 de octubre, y declarados inconstitucionales y nulos los artículos 107.1 párrafo segundo, 107.2 a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales, el recurso carece de transcendencia jurídica desde el punto de vista de su afección al interés general y no afecta a un gran número de situaciones. En su virtud, A LA SALA SUPLIICO: ... y, tras los trámites legales oportunos, se declare que no existe interés casacional objetivo [...]"

La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 9 de febrero de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los

terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica [...].

2. La procuradora doña Giulia Feliziani, S.L, en nombre de Delfines Atlánticos, S.L, interpuso recurso de casación mediante escrito de 28 de marzo de 2022, en el que se pretende de esta Sala lo siguiente:

"[...] anulando la liquidación girada por el IIVTNU (plusvalía) a mi mandante y se condene a la Administración demandada a la devolución de cantidades percibidas por tal concepto [...]."

#### **Cuarto.** *Oposición al recurso de casación.*

El Letrado del Cabildo Insular de Tenerife, que asiste al Ayuntamiento de Arona, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 20 de mayo de 2022, donde afirma:

"[...] habiendo por presentado este escrito, acuerde admitirlo, uniéndolo a los Autos de su razón, y teniendo por evacuado en tiempo y forma ESCRITO DE OPOSICIÓN al recurso de casación interpuesto contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias núm. 114/2021, de fecha 15 de marzo, se sirva dictar sentencia por la que se desestime el recurso [...]."

#### **Quinto.** *Vista pública y deliberación.*

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 21 de marzo de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.** *Objeto del presente recurso de casación.*

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, a efectos de formación de doctrina, si la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la STC 182/2021, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

#### **Segundo.** *Juicio de la Sala, por remisión a los precedentes jurisprudenciales sobre la cuestión casacional.*

Se trata de un asunto común a otros más que se deliberan en la misma fecha, y común, además, a otros ya resueltos por esta Sala en que se suscitaba la misma cuestión interpretativa, derivada de la STC 182/2021.

La pregunta formulada en el auto de admisión origina varias cuestiones:

1) El necesario efecto que crea en el seno de un recurso de casación la aparición sobrevenida de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que abate definitivamente la base imponible del impuesto, en los términos que refleja el auto de admisión, que queda así expulsado del ordenamiento.

2) En este auto se aclara que se articuló por la propia Sección 1ª, antes de proveer a la admisión del recurso de casación, un trámite de audiencia, a las partes, sobre cuyos términos ya se ha dado cuenta entre los antecedentes.

Así, en providencia de 19 de noviembre de 2021, se concedió plazo para alegaciones acerca de si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tras la publicación de la sentencia del Pleno del TC de 26 de octubre de 2021, dictada en el recurso de inconstitucionalidad 4422/2020, habiendo efectuado ambas partes las alegaciones que constan unidas a las actuaciones.

3) Como recoge el auto, la STC de 26 de octubre se expresa así:

"[...] 2. Recientemente, el Tribunal Constitucional ha dictado la sentencia 182/2021, de 26 de octubre, 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", en el que ha precisado el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad en los siguientes términos:

"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".

4) Ese trámite de audiencia propuesto y celebrado y la integración en el recurso de casación de la doctrina apuntada en tal trámite conferido permite examinar el recurso a partir de ese dato y sus circunstancias, que no pudo tener en cuenta la Sala a quo, en apelación, ni tampoco el juzgador de instancia.

O sea, puede casarse, eventualmente, la sentencia, por concurrir un vicio jurídico conocido y declarado después, sobre el que no hubo, pues, infracción posible de la sentencia. Pero esta cuestión no suscita dificultad procesal.

Así, el trámite de audiencia no ha aportado novedad realmente sustancial. El Ayuntamiento de Arona, a través de la Administración insular, se limita a afirmar que el asunto ha perdido de modo sobrevenido su interés casacional, lo que supondría, implícitamente, la impugnación de facto del auto de admisión.

De opinión contraria es el recurrente, que considera que, a sensu contrario, el TC ha dispuesto que su sentencia ha de proyectarse sobre todos los procedimientos abiertos en impugnación de actos de aplicación de la ley declarada inconstitucional, a su fecha de emisión, como es el que nos ocupa.

A propósito de la cuestión sobre la que ha sido oída, la recurrente arguye que, atendiendo a los efectos del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, "es evidente que la liquidación de la que trae causa este recurso ha de ser anulada de plano por haberse aplicado precisamente la normativa que ha sido declarada nula e inexistente en el mundo jurídico. Y a sensu contrario, sí ha de tener efecto tal declaración de nulidad en la liquidación que nos ocupa (por no estar definitivamente decidida mediante sentencia con efecto de cosa juzgada) declarándose expresamente su nulidad y por tanto reintegración por lo que se hubiera abonado por la misma, así como por cualquier acto posterior".

5) La cuestión casacional planteada aquí ha sido resuelta recientemente en las sentencias de esta Sección 2ª de 12 y 14 de diciembre de 2022, recursos nº 7434 y 7772/2020, que se remiten a la de 26 de julio de 2022, recurso de casación nº 7928/2020. La segunda de ellas afirma lo siguiente:

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

1. Con posterioridad al escrito de interposición del recurso de casación y al auto de admisión, el Tribunal Constitucional ha dictado la sentencia 182/2021, de 26 de octubre, 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", donde ha precisado el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad en los siguientes términos:

"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 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 parte recurrida en casación, en su escrito de oposición, solicitó la aplicación de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad efectuada por la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre. Y, concedido trámite de audiencia a las partes para alegar sobre el alcance y efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, ambas partes han alegado lo que a su derecho convenía.

2. Los efectos que en el presente litigio ha de tener la STC 182/2021 ha sido abordada por esta Sala en su reciente sentencia de 26 de julio de 2022, rec. cas. 7928/2020, a la que por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica hemos de remitirnos, en la que se declara:

"[...] Sin embargo, la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva, pues la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de algunas 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 [...]".

Aun 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 [...]."

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 182/2021 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 sentencias 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 qué 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...

...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 sus normas legales de cobertura".

### **Tercero. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Al margen de toda otra cuestión, deviene indiferente, sobrevenidamente, por tanto, dada nuestra doctrina al respecto, que ahora queda reiterada, que la sentencia de apelación declarara no probada la minusvalía, por las razones que en ella se recogen y que, al margen de la opinión que nos pudieran merecer -aisladamente consideradas- pierden por completo toda su fuerza de convicción porque la ratio decidendi, en esta casación, descansa en la inexistencia del tributo por inconstitucionalidad de la ley que le daba cobertura y lo regulaba.

Señala al respecto la sentencia de esta Sala de 26 de julio de 2022, pronunciada en el recurso de casación nº 7928/2020, lo que sigue:

"[...] En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, "[...] 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 [...]". Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, tamquam non esset, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca...

...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 sus normas legales de cobertura [...]"

En consecuencia, debemos seguir la jurisprudencia precedente en cuanto a la procedencia de anular las liquidaciones -y las sentencias que las hubieran respaldado- al fundarse aquéllas en el ejercicio de una potestad tributaria amparada en una ley inconstitucional.

### **Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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 :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo, in fine, de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Giulia Feliziani Gil, en nombre y representación de la entidad mercantil DELFINES ATLÁNTICOS, S.L., contra la sentencia nº 114/2021 de 15 de

marzo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Santa Cruz de Tenerife, en el recurso de apelación nº 18/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso de apelación nº 18/2018, deducido contra la sentencia nº 292/2020, de 29 de octubre, del Juzgado de esta jurisdicción nº 3 de Santa Cruz de Tenerife en el recurso nº 541/2018, contra la desestimación presunta del recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto del Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que suma 111.626,90 euros, actos que son nulos, por contrarios el ordenamiento jurídico, reconociendo el derecho a la devolución de la expresada suma ingresada, con los intereses que procedan.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.