



Roj: **STS 1420/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1420**

Id Cendoj: **28079130022023100098**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **31/03/2023**

Nº de Recurso: **642/2021**

Nº de Resolución: **448/2023**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 7107/2020,**  
**AATSJ M 523/2020,**  
**ATS 7136/2022,**  
**STS 1420/2023**

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 448/2023**

Fecha de **sentencia**: 31/03/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 642/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/03/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION **núm.**: 642/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

## TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 448/2023**

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 31 de marzo de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **núm.** 642/2021, interpuesto por Aedas Homes Opco, S.L.U. (anteriormente denominada SPV Reoco 1, S.L.U.), representada por el procurador de los Tribunales don Enrique Sastre Botella, bajo la dirección letrada de don Alfonso Santander Ruiz, contra la **sentencia** dictada el 16 de junio de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ("TSJM"), en el recurso de apelación **núm.** 1954/2019.

Ha sido parte recurrida el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz, que no se ha personado en las presentes actuaciones.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la **sentencia** de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJM **núm.** 382/2020 de 16 de junio, que estimó el recurso de apelación **núm.** 1954/2019, interpuesto por la representación procesal de SPV Reoco S.L.U. contra la **sentencia** del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo **núm.** 29 de Madrid de 19 de julio de 2019 (procedimiento 515/2018), que declaró inadmisibile el recurso contencioso-administrativo que interpuso SPV Reoco S.L.U.-por entender que se trataba de una entidad ajena a la relación jurídica tributaria- contra la desestimación presunta -por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz-, del recurso de reposición interpuesto el 16 de Julio de 2018 contra las siguientes liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), emitidas a cargo de la mercantil Tempranales S.A.:

-Expediente **núm.** 2018/00299/00, por importe de 34.374,74 euros, por transmisión del inmueble sito en la calle Valle del Jerte **núm.** 2 de dicha localidad, ref. cat, 0472401VK6707S0001LB

-Expediente **núm.** 2018/00299/01, por importe de 30.416,15 euros, por transmisión del inmueble sito en la calle Valle del Jerte **núm.** 5 de dicha localidad, ref. cat 0570501VK6707S0001TB

-Expediente **núm.** 2018/00299/02, por importe de 195.996,30 euros, por transmisión del inmueble sito en la calle Valle del Tormes **núm.** 7 de dicha localidad, ref. cat 0474301VK6707S0001WB

-Expediente **núm.** 2018/00299/03, por importe de 47.935,98 euros, por transmisión del inmueble sito en la calle Valle del Gabriel **núm.** 11 de dicha localidad, ref. cat. 0671303VK6707S0001SB, y

-Expediente **núm.** 2018/00299/04, por importe de 146.514 euros, por transmisión del inmueble sito en la calle Jerte **núm.** 2 de dicha localidad, ref. cat. 0472401VK6707S0001LB.

La **sentencia** recurrida fue completada por auto del TSJM, de 4 de noviembre de 2020.

### SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

**1.- Preparación del recurso.** El procurador don Enrique Sastre Botella, en representación de SPV Reoco 1, S.L., mediante escrito de 22 de diciembre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada **sentencia** de 16 de junio de 2020.

El TSJM tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de enero de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

**2.- Admisión del recurso.** La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 11 de mayo de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

*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.

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.

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."

**3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación).** El procurador don Enrique Sastre Botella, en representación de Aedas Homes Opco, S.L.U. (anteriormente denominada SPV Reoco 1, S.L.U.), interpuso recurso de casación mediante escrito de 21 de junio de 2022, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la **sentencia** impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ("TRLRHL"), "BOE" **núm.** 59, de 9 de marzo.

Entiende que, conforme a la **sentencia** 182/2021 del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 (Fundamento Jurídico 6), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, es determinante de la anulación de todas las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, con independencia de la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Y que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL impide en todo caso la liquidación y exigibilidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), ya que no se vincula a situaciones de ausencia de incremento de valor.

Solicita que se declare la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz en concepto de IIVTNU (con **núm.** Ref.: 2018/004/0000682; 2018/004/0000685; 2018/004/0000686; 2018/004/0000684; 2018/004/0000683) por no ser conformes a Derecho; subsidiariamente, postula que se declare que, habiendo sido ya anuladas las referidas liquidaciones del Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz en concepto de IIVTNU, no es posible la emisión de nuevas liquidaciones ante la inexistencia de norma legal para la determinación de la base imponible del impuesto, por lo que procede, en todo caso, la devolución de los ingresos indebidamente realizados por importe de 455.237,17 euros más intereses de demora.

Propone a esta Sala que establezca el siguiente criterio jurisprudencial:

Que la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLRHL, al dejar un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación y exigibilidad del tributo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, sin necesidad de entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

**4.- Falta de personación y oposición de la parte recurrida en casación al recurso interpuesto.** No habiéndose personado en legal forma la parte procesal recurrida, Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz, ni formulada oposición alguna, se le tuvo por decaído en su derecho por providencia de fecha 5 de julio de 2022.

**5.- Deliberación, votación y fallo del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante la misma providencia de fecha 5 de julio de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 26 de enero de 2023 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de marzo de 2023, fecha en que comenzó su deliberación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. - La controversia jurídica.

Dado que el debate traído a sede casacional deriva de un recurso interpuesto antes de la **sentencia** del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, ECLI:ES:TC:2021:182, se trata de determinar si estamos ante una situación consolidada que, eventualmente, impida la aplicación de los efectos declarados por el Pleno del



Tribunal Constitucional en aquel pronunciamiento, declarativo de la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL.

La controversia en primera instancia se resolvió por el juzgado negando a la recurrente la posibilidad de impugnar las liquidaciones de IIVTNU -por entender que no era sujeto pasivo de la liquidación girada sino un tercero que asumió el pago por acuerdo entre los interesados-; la **sentencia** de apelación reconoció su legitimación, verificado lo cual, acometió una verificación probatoria sobre el incremento o decremento del valor del terreno, si bien, conforme a lo expuesto ahora, en el recurso de casación debemos analizar si las impugnadas liquidaciones por plusvalía son o no válidas por la inconstitucionalidad sobrevenida de sus normas legales de cobertura.

En efecto, téngase presente que la propia Sección de Admisión de esta Sala, mediante providencia de 16 de febrero de 2022, concedió plazo de treinta días a las partes para efectuar alegaciones acerca de si el recurso presentaba 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, habiendo efectuado ambas partes las alegaciones que constan unidas a las actuaciones.

Por tanto, reconducida la controversia en los términos que expresa el Auto de admisión, debemos remitirnos, entre otras, a nuestras **sentencias** 1092/2022, de 26 de julio, rca. 7928/2020, ECLI:ES:TS:2022:3168; 1103/2022, de 27 de julio, rca. 3304/2019, ECLI:ES:TS:2022:3188; y 1618/2022, de 12 de diciembre, rca. 2862/2018, ECLI:ES:TS:2022:4582.

## SEGUNDO. Resolución del recurso de casación.

La **sentencia** del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre se pronuncia en los siguientes términos sobre el *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."

Como se ha expresado, hemos tenido ya la oportunidad de proyectar esa doctrina del Tribunal Constitucional respecto de liquidaciones por IIVTNU, anteriores al referido pronunciamiento pero que, por distintos argumentos impugnatorios, llegaron a esta sede de casación, dando lugar, entre otras, a nuestras **sentencias** 1092/2022, de 26 de julio, rca. 7928/2020, ECLI:ES:TS:2022:3168; 1103/2022, de 27 de julio, rca. 3304/2019, ECLI:ES:TS:2022:3188; y 1618/2022, de 12 de diciembre, rca. 2862/2018, ECLI:ES:TS:2022:4582.

Por tanto, dada la identidad de razón, por seguridad jurídica y coherencia procede resolver este recurso reproduciendo, en lo que ahora interesa, lo expresado en la primera de dichas **sentencias**:

"[...] 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 "[ ] [ ] las **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 182/20201 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 **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 6<sup>a</sup>). 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".

Por tanto, más allá de la fundamentación de la **sentencia** impugnada, al igual que como apreciamos en nuestra **sentencia** 1092/2022, de 26 de julio, "[...] 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 su normas legales de cobertura [ ]"

De este modo, cabe constatar que las liquidaciones impugnadas, por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana son inválidas y carentes de eficacia por la inconstitucionalidad de sus normas legales de cobertura, lo que determina la estimación del recurso de casación y la estimación del recurso de apelación, en el sentido patrocinado en esta **sentencia**, declarando la nulidad de las expresadas liquidaciones y el correspondiente derecho del recurrente en casación, a que le sean devueltas las cantidades abonadas en dicho concepto.

#### **TERCERO. - Sobre las 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 apelación y en primera 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.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Segundo de esta **sentencia**, en referencia a la **sentencia** 1092/2022, de 26 de julio, rca. 7928/2020, ECLI:ES:TS:2022:3168.

2.- Declarar haber lugar al recurso de casación **núm.** 642/2021, interpuesto por la representación procesal de SPV Reoco S.L.U. contra la **sentencia** de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid **núm.** 382/2020 de 16 de junio, dictada en el recurso de apelación **núm.** 1954/2019, **sentencia** que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de SPV Reoco S.L.U., contra la **sentencia** del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo **núm.** 29 de Madrid de 19 de julio de 2019 (procedimiento 515/2018), en cuya virtud declaramos la nulidad de las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), expresadas en el Antecedente de hecho Primero de esta **sentencia** y el correspondiente derecho de la parte recurrente en casación a que le sean devueltas las cantidades abonadas por dicho concepto.

4.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.