

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 26 de Madrid

C/ Gran Vía, 19, Planta 6 - 28013

45029710

NIG: 28.079.00.3-2022/0056937

Procedimiento Abreviado 572/2022 --MG--

Demandante: [REDACTED]

LETRADO [REDACTED]

Demandado: AYUNTAMIENTO DE MAJADAHONDA

LETRADO EN ENTIDAD MUNICIPAL

SENTENCIA Nº 212/2024

En la Villa de Madrid a 17 de julio de 2024.

VISTOS por mí, [REDACTED], Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 26 de los de Madrid, los presentes autos Procedimiento Abreviado nº 572/2022 instados por [REDACTED], representado y asistido por el Letrado [REDACTED], contra el AYUNTAMIENTO DE MAJADAHONDA, que no compareció a la vista.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 18 de julio de 2022, la parte recurrente interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución desestimatoria presunta, por silencio administrativo del Ayuntamiento de Majadahonda, del recurso de reposición interpuesto en fecha 29 de octubre de 2021 por el recurrente contra la Liquidación con nº de Referencia [REDACTED] y nº de Identificación [REDACTED] y la Liquidación con nº de Referencia [REDACTED] y nº de Identificación [REDACTED], giradas, en concepto de IIVTNU, por importes respectivos, de 9.604,84 y 6.040,56 euros, a nombre de [REDACTED] y pagadas en fechas respectivas de 25 y 28 de octubre de 2021.

SEGUNDO.- Por Decreto de 27 de julio de 2022 se admitió la demanda y señaló vista en fecha 3 de julio de 2024 a las 11:10 horas, y en la que la parte recurrente se ratificó en la demanda, y la parte recurrida no compareció, ordenándose la continuación del juicio en su ausencia.

Practicada la prueba propuesta y admitida con el resultado obrante en autos, se declararon los autos conclusos y vistos para Sentencia.

TERCERO.- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado los preceptos y prescripciones legales.



FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- En el presente recurso contencioso-administrativo se impugna la Resolución desestimatoria presunta, por silencio administrativo del Ayuntamiento de Majadahonda, del recurso de reposición interpuesto en fecha 29 de octubre de 2021 por el recurrente contra la Liquidación con nº de Referencia [REDACTED] y nº de Identificación [REDACTED] y la Liquidación con nº de Referencia [REDACTED] y nº de Identificación [REDACTED], giradas, en concepto de IIVTNU, por importes respectivos, de 9.604,84 y 6.040,56 euros, a nombre de [REDACTED] y pagadas en fechas respectivas de 25 y 28 de octubre de 2021.

A la vista el expediente, se constata que existe, sin embargo, Resolución expresa, en concreto el Decreto nº 2084/2022, de 9 de junio de 2022, del Concejal Delegado de Hacienda, Recursos Humanos, Seguridad Ciudadana, Protección Civil y Administración Electrónica del Ayuntamiento de Majadahonda, de inadmisión a trámite del recurso de reposición interpuesto en fecha 29 de octubre de 2021 por el recurrente contra la Liquidación con nº de Referencia [REDACTED] y nº de Identificación [REDACTED] y la Liquidación con nº de Referencia [REDACTED] y nº de Identificación [REDACTED], giradas, en concepto de IIVTNU, por importes respectivos, de 9.604,84 y 6.040,56 euros, a nombre de [REDACTED] y pagadas en fechas respectivas de 25 y 28 de octubre de 2021.

La parte recurrente interesa la anulación de la Resolución recurrida por no ser conforme a Derecho, y el reembolso de la suma indebidamente ingresada más los intereses correspondientes y las costas.

Alega dicha parte recurrente que con fecha 2 de septiembre de 2020, adquirió por donación el 50% de la propiedad de las siguientes fincas:

- Urbana sita en la calle [REDACTED] núm. 9, término municipal de Majadahonda (Madrid), finca núm. [REDACTED], con referencia catastral [REDACTED]
- Urbana sita en la calle [REDACTED] núm. 17, 6º Derecha, término municipal de Majadahonda (Madrid), finca núm. [REDACTED], con referencia catastral [REDACTED]

Como consecuencia de dicha operación, el Ayuntamiento de Majadahonda (Madrid) le giró sendas liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y por los siguientes importes:

- Por el inmueble de la calle [REDACTED] 9, por importe de 9.604,84 €.
- Por el inmueble de la calle [REDACTED] 17, por importe de 6.040,56€.

El actor realizó los correspondientes pagos, tal y como acredita con los justificantes de dichos pagos. En total, ha abonado un total de 15.645,40 €.

Una vez abonados los importes citados, el actor interesó la devolución de la cantidad ingresada de forma indebida, si bien, que a fecha de la interposición de esta Demanda Contencioso-Administrativa, nada había sido resuelto por el Ayuntamiento de Majadahonda.

Alega que no procede el abono de cantidad alguna en concepto de impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por ser haber sido anulado el método del cálculo de dicho impuesto, tal y como ha establecido el Tribunal Constitucional.

Así, con fecha 26 de octubre de 2021 el Pleno del Tribunal Constitucional dictó la Sentencia 182/2021 por la que se declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, es decir, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de la forma de cálculo del impuesto de la plusvalía, siendo expulsados dichos preceptos legales del Ordenamiento Jurídico Español.



En el caso del actor, la Sentencia del Tribunal Constitucional le es de plena aplicación ya que, a la fecha de publicación de la misma en el BOE, el 25 de noviembre de 2021, ya había impugnado la liquidación de la plusvalía que le había girado la Administración demandada, interesando la devolución de la cantidad ingresada, por lo que la situación jurídica no era ni firme ni definitiva.

El actor no tiene que pagar plusvalía alguna, por cuanto, a la fecha en que la Sentencia del Tribunal Constitucional desplegó sus efectos, el día 25 de noviembre de 2021 (fecha de publicación en el BOE), la plusvalía se encontraba ya reclamada.

Siendo así, procede la devolución al actor, de la cantidad total abonada por plusvalía y con su recargo y que asciende a 15.645,40 €, con los correspondientes intereses.

En la vista, la parte recurrente se ratifica en su demanda, y alega que existe un Decreto del Alcalde que da orden de allanarse en todos estos casos, con lo que el Ayuntamiento tenía que haberse allanado.

Por otra parte, alega que existe una situación idéntica, la de la hermana del recurrente, que heredó el otro 50% de los dos inmuebles, y en su caso se produjo un allanamiento por parte del Ayuntamiento recurrido.

SEGUNDO.- Es cierto, y no se va a negar, que por Sentencia nº 603/2022, dictada en fecha 28 de septiembre de 2022 por la Magistrada-Juez del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 14 de Madrid, en autos de Procedimiento Abreviado nº 577/2022, en los que fueron partes [REDACTED] como demandante, por cierto, representada y asistida por el mismo Letrado que ahora representa y asiste a su hermano, el ahora recurrente, y el AYUNTAMIENTO DE MAJADAHONDA, y en los que el objeto del recurso era la desestimación por silencio administrativo de los recursos de reposición formulados por la recurrente contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas por el Ayuntamiento de Majadahonda el 30.09.2021 en relación a las fincas con referencia catastral [REDACTED] y [REDACTED], es decir, las mismas fincas, que ahora son objeto de las Liquidaciones de autos, estimó el recurso, declarando la nulidad de las Resoluciones recurridas, y condenando al Ayuntamiento de Majadahonda a devolver a la entonces actora, la suma de 17.213,69 euros (en este caso, además del principal, estaban incluidos recargos e intereses) más el interés legal correspondiente hasta la fecha de su pago.

Ahora bien, aunque es cierto que existe un Decreto del Alcalde que da orden de allanarse en los casos en que fuera aplicable la STC 182/2021, lo cierto es que en este caso la parte recurrida no se ha allanado a la demanda, con lo cual, no puede esta Juzgadora tenerla por allanada, de oficio.

Por otra parte, y dada su incomparecencia en autos, no se ha formulado por dicha parte ninguna alegación, pero ello no supone que de forma automática se hayan de acoger las alegaciones del recurrente, ya que existe una Resolución en el expediente administrativo, que es de inadmisión del recurso de reposición formulado por el recurrente, y lo que procede determinar, es si dicha Resolución es, o no, conforme a Derecho.

TERCERO.- La **Resolución recurrida** declara:

“PRIMERO.- La sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 182/2021, de 26 de octubre, ha declarado inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, párrafo segundo, 107.2ª) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales.

Asimismo, por su parte la Sentencia del Tribunal Constitucional, ha determinado el alcance de los efectos de la declaración de nulidad estableciendo que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas aquellas obligaciones tributarias que hayan



devenido firmes, considerando situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, es decir a fecha 26 de octubre, fija como fecha de efectos la fecha en que se dicta la Sentencia, no la fecha de publicación de la sentencia en el BOE.

La Sentencia declara la inconstitucionalidad de los artículos que regulan el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVNTU en adelante). En este sentido, afecta a las obligaciones tributarias devengadas antes del 26/10/2021 que respondan a situaciones no consolidadas, considerando como tales a:

Los recursos interpuestos cuando la liquidación era firme y consentida, no quedara afectada por la sentencia del TC.

Las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a fecha de dictarse la sentencia.

Si se solicitó un fraccionamiento o aplazamiento y no se recurrió la liquidación antes del 26/10/2021, se considera que la liquidación es firme, por tanto, estamos ante situaciones consolidadas.

Para clarificar esta situación debemos atender a los “Hechos imposables” anteriores al 26 de octubre de 2021 (anteriores a que se dictase la sentencia del TC):

Si las liquidaciones no han sido recurridas antes del 26 de octubre, no quedan afectadas por la STC y, por lo tanto, no procederá ni la anulación ni la devolución de ingresos indebidos.

Si las liquidaciones han sido pagadas y no impugnada en tiempo y forma, para el TC, estamos ante un acto consentido y firme y, por tanto, inatacable. Lo dicho es también de aplicación a las liquidaciones impugnadas sobre las que haya recaído sentencia con fuerza de cosa juzgada o resolución administrativa firme.

Si la liquidación ha sido o no pagada, pero impugnada en tiempo y forma por cualquier motivo y el recurso está pendiente de resolución en vía administrativa, se resolverá de forma estimatoria, anulando la liquidación impugnada.

Si por parte de la Administración a fecha 26 de octubre no se ha girado la liquidación, o habiéndose recibido ésta no ha sido satisfecha, o notificada fehacientemente el impuesto será inexigible.

Si la liquidación se encontraba recurrida a la fecha de dictarse la sentencia, por cualquier motivo, el impuesto será inexigible.

SEGUNDO.- El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU, en adelante) y los pronunciamientos de los Tribunales continúan siendo tendencia meses después de que el Tribunal Constitucional hiciera del impuesto un tributo inexigible en su Sentencia núm. 182/2021, de 26 de octubre.

No fue hasta el 9 de noviembre cuando el ejecutivo adaptó el marco legal del IIVTNU al mandato constitucional con la publicación del Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En torno a esta casuística el Tribunal Supremo (TS) está trabajando en fijar doctrina jurisprudencial para esclarecer estas dudas en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 Constitución Española).

Una de las más recientes es la STS 162/2022, de 19 de enero de 2022 en la que se estima el recurso de casación presentado por el Ayuntamiento de Toledo asentándose

doctrina sobre la aplicación de la STC 59/2017, de 11 de mayo en las liquidaciones firmes del IIVTNU giradas con anterioridad y que han ganado firmeza en vía administrativa.

El Tribunal Supremo se apoya en sentencias anteriores en las que ya había fijado jurisprudencia sobre las causas y forma de proceder para solicitar la devolución de ingresos indebidos en el marco del IIVTNU. De tal manera, el Supremo proyecta la anterior doctrina a la sentencia actual y reitera que:

a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios.

Dicha doctrina se utiliza al supuesto particular proveniente de una sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo de nº 3 de Toledo que ordenaba al ayuntamiento la devolución de las cantidades satisfechas por la liquidación practicada por el mismo tras haberse solicitado la rectificación de la autoliquidación por el sujeto pasivo (autoliquidación que fue recurrida en reposición y ante el TEAC siendo ambas desestimadas).

Las razones en las que el Juzgado apoya su decisión son, a juicio del TS, insuficientes, pues únicamente tienen en cuenta la situación de inexistencia de incremento de valor y como el propio Tribunal declara «la sentencia de instancia obvia absolutamente la cuestión, esencial, referente a la firmeza de la liquidación combatida, de suerte que la respuesta judicial se concreta en considerar que no ha habido incremento de valor alguno [...]».

Sin embargo, continua el Tribunal:

[...] la cuestión que se dilucidaba en el expresado recurso de casación, no se dice en la sentencia, y es trascendente en la resolución del presente recurso de casación, consistió en que mediaba una liquidación firme y consentida y lo solicitado fue la rectificación de la liquidación y la devolución de ingresos indebidos; pronunciándose la Administración Local en el sentido de desestimar la solicitud de devolución de ingresos indebidos e inadmitir la acción de nulidad de pleno derecho por no apoyarse en ninguno de los motivos previstos en el art. 217.1 de la LGT.

En definitiva, que lo que solicitó el contribuyente fue una rectificación de la autoliquidación y no una revisión del acto por incurrir vicios de nulidad. Por esta razón, el Tribunal Supremo concluye que este acto, aún amparado en la STC 59/2017, no es suficiente para acordar la anulación de la liquidación practica y obligar a la devolución del ingreso, pues dicha Sentencia no se incorpora a la lista de supuestos de nulidad previstos en el artículo 217 de la Ley General Tributaria.

“Proyectando la anterior doctrina al caso concreto que nos ocupa, ha de convenirse que la parte demandante debió haber solicitado la devolución de ingresos indebidos por los cauces legalmente previstos, sin que la declaración de

inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017 determinara que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los



supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios, y en concreto el que nos ocupa, no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que parece invocado- no es un derecho fundamental de esa naturaleza”.

TERCERO.- Examinados los expedientes se comprueba que las liquidaciones no fueron impugnadas con anterioridad a la Sentencia Tribunal Constitucional (TC) 182/2021, de 26 de octubre por lo que dicha liquidación era firme y consentida siendo su situación jurídica consolidada.

III- ÓRGANO COMPETENTE:

El órgano competente para la aprobación de este expediente es el Concejal Delegado de Hacienda, Recursos Humanos, Seguridad Ciudadana, Protección Civil y Administración Electrónica, tal y como dispone el Decreto de Alcaldía de Delegaciones de Competencias Nº 0208/2022 de 28 de enero.

Vistos los expedientes y la legislación vigente, por el Tesorero propone el siguiente ACUERDO:

PRIMERO.- INADMISIÓN A TRÁMITE de las solicitudes de RECTIFICACIÓN y ANULACIÓN y posterior petición de devolución de ingresos indebidos sobre el INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA relacionadas en el “Hecho 1”, en base a la argumentación jurídica expuesta en el punto II”.

CUARTO.- Acudiendo al EA, se puede observar que la Liquidación por importe de 9.604,84 euros, se notifica al recurrente el 24 de septiembre de 2021, abona su importe el 25 de octubre de 2021, e interpone el recurso de reposición el 29 de octubre de 2021.

En cuanto a la Liquidación por importe de 6.040,56 euros, se desconoce la fecha de su notificación, ya que en el EA no consta la misma sino solo la anterior, con lo que el acuse de recibo, se desconoce si es el mismo para las dos, porque ambas fueran notificadas a la vez, o si la fecha de notificación puede ser otra. Además, el recurrente abona su importe el 28 de octubre de 2021, e interpone el recurso de reposición el 29 de octubre de 2021.

Si bien la STC 182/2021 fue publicada el 25 de noviembre de 2021, su contenido se conocía ya, pues el día 26 de octubre, el TC publicó una nota informativa que recogía que el Pleno del Tribunal declaraba la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

La **Sentencia del Tribunal Constitucional número 182/2021, de 26 de octubre de 2021, publicada en BOE de 25 de noviembre de 2021**, 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”, al afirmar lo siguiente:

“5. Aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU.

A) Los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL establecen un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, de carácter objetivo y de imperativa aplicación.

a) En cuanto a su carácter objetivo u objetivado, en los preceptos controvertidos se fijan los dos elementos (objetivos) para calcular el importe del incremento gravado, cuales son el valor del terreno en el momento del devengo por referencia a su valor catastral en el art. 107.2.a) TRLHL y el porcentaje anual de incremento según el número de años transcurridos desde su adquisición en el art. 107.4 TRLHL. Y el denominado porcentaje de incremento se calcula multiplicando el periodo de generación de dicho incremento (años



completos de tenencia en el patrimonio) al porcentaje anual que fija el Ayuntamiento a través de la Ordenanza dentro de los límites máximos que, para cada periodo de generación, establece el art. 107.4 TRLHL. Así, la medición del incremento de valor “legal” no atiende a las alteraciones efectivas de valor producidas por el paso del tiempo en el suelo urbano ahora transmitido, cuantificando su evolución temporal por referencia comparativa entre los valores de transmisión y adquisición, sino entendiendo que ese incremento es un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión; porcentaje, eso sí, calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Por tanto, el propio establecimiento de una estimación objetiva supone dejar al margen la capacidad económica real demostrada por el contribuyente, ya que, como ha argumentado la doctrina científica desde antiguo, la evaluación directa y la estimación presuntiva o indiciaria no son métodos alternativos de determinación de una misma base imponible, sino de determinación de bases alternativas. Y ello porque no solo ambos métodos se diferencian desde el punto de vista cuantitativo, ya que para ser alternativos sería necesario que por ambos se llegara al mismo resultado; sino también desde el punto de vista cualitativo, porque la evaluación directa mide la capacidad económica real del contribuyente y la estimación presuntiva mide otra cosa, cuyo concepto sólo puede inferirse de las normas reguladoras de tal estimación.

b) Por lo que a la obligatoriedad de la norma de cuantificación aquí cuestionada se refiere, al no contemplarse en el art. 107 TRLHL la estimación directa de la base imponible sino solo una única estimación objetiva, se constituye, como apunta el abogado del Estado, una verdadera regla imperativa de valoración del “incremento de valor” gravado. En este sentido, la STC 59/2017 terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor (y, por tanto, de gravamen) con toda transmisión de suelo urbano, determinando que dicha transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria en un impuesto cuyo objeto es el incremento de valor (FJ 3). Pero una vez constatada la efectividad de esa plusvalía, lo cierto es que, como bien específica la representación estatal, los preceptos legales impugnados solo permiten tomar en consideración el valor catastral en el momento del devengo y no acudir a otros valores, como podría ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno o los valores comparativos de compra y venta del mismo. O lo que es lo mismo, el art. 107 TRLHL no permite la prueba de incrementos efectivos distintos (generalmente inferiores) al legalmente calculado y, por ende, la tributación en consecuencia. Y ello porque la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica) que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición (art. 108 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).

B) Así las cosas, y aplicando la doctrina constitucional de la capacidad económica como criterio de imposición expuesta en el fundamento jurídico anterior a los preceptos legales cuestionados en su configuración actual tras las SSTC 59/2017 y 126/2019, puede afirmarse que a un impuesto de carácter real y objetivo como el IIVTNU, con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto), y sin constituir una figura central de la imposición directa, le es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición. Lo que implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017 (FJ 3) al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la



obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero.

Si bien es cierto que la forma más adecuada de cuantificar esta plusvalía es acudir a la efectivamente operada, el legislador, a la hora de configurar el tributo, tiene libertad para administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser, como ya se ha manifestado, el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria. De ahí que, con la revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos, deba matizarse la afirmación vertida en la STC 59/2017 de que, siendo el hecho imponible del tributo un índice de capacidad económica real (puesto que no pueden someterse a tributación situaciones de no incremento de valor), “es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto” (FJ 3). Y ello porque la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable.

C) Sentado lo anterior, debe rechazarse ab initio que el método estimativo del incremento de valor gravado en el IIVTNU sea consecuencia del carácter extrafiscal de este tributo. Incluso, el fundamento tradicionalmente asignado a este impuesto (art. 47 CE: “La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos”) no hace sino confirmar la finalidad fiscal o recaudatoria del mismo, al igual que la tienen las contribuciones especiales eventualmente exigibles por el aumento del valor de los inmuebles debido a la realización de obras públicas y a la creación o ampliación de servicios públicos. Tampoco puede considerarse que los preceptos legales cuestionados (i) establezcan una norma antifraude fiscal, al no pretender combatir conductas elusivas concretas del deber constitucional de contribuir, o (ii) que se basen en la imposibilidad técnica del legislador de establecer otra forma de cálculo de las plusvalías del suelo urbano, puesto que no faltan ejemplos alternativos en los antecedentes históricos de este mismo impuesto local, en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local de julio de 2017 o en los numerosos estudios científicos que, sobre este particular, han proliferado tras la promulgación de las declaraciones de inconstitucionalidad parcial de los preceptos legales ahora impugnados. Por ello, cabe concluir que el hecho de que el legislador opte por unos parámetros objetivos de cuantificación, renunciando a la valoración real de ese incremento, tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria, como expuso el apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988: “(e)n el campo de los recursos tributarios, la reforma (de las haciendas locales) ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a ... facilitar la gestión del sistema (tributario local) diseñado”. En este sentido, ante la complejidad y la incertidumbre que supone determinar y comprobar la realidad y exactitud del incremento de valor del terreno urbano objeto de transmisión, con excesivos costes de gestión y de litigiosidad, se optó por la simplicidad y certidumbre de un



método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función de la extensión del periodo de generación del mismo, que agilizara la aplicación del tributo y redujera la conflictividad que supone acudir al incremento real.

D) Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o “presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana” (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3 y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que “la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado” (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o “patológicos” los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado ex art. 107 TRLHL. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.

En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE).

Es más, cabe añadir que la simplificación en la aplicación del IIVTNU desaparece en su actual configuración, dado que para su gestión ya se recurre al incremento efectivo y a su cuantía. Así, la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es condición sine qua non para el nacimiento de la obligación tributaria tras la STC 59/2017 [FFJJ 3 y 5.a)], y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo tras la STC 126/2019 [FJ 5.a)]. Por lo que carece ya de sentido exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto.

Por todo ello, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga- y declarar inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE).



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”.

QUINTO.- Esta Juzgadora se venía pronunciando sobre esta cuestión, en los siguientes términos:

“Procede mencionar la **Sentencia nº 364/2021 de 29 de noviembre de 2021, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 12 de Madrid, en autos de Procedimiento Abreviado nº 431/2020**, que declara que “conforme determina el artículo 164 de la CE y 38.1 de la LOTC la publicación de la STC de 26 de octubre de 2021, el día 25 de noviembre de 2021, determina la producción de efectos de la sentencia erga omnes.

La STC 182/2021, de 26 de octubre, señala en su fundamento de derecho sexto: “6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad. Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 (“BOE” núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la



STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

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

La meritada sentencia constitucional ha sido publicada, surtiendo efectos erga omnes desde el momento de su publicación, el día 25 de noviembre de 2021.

Consiguientemente, 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. En consecuencia, procede declarar nulas de pleno derecho las liquidaciones practicadas al haberse expulsado del ordenamiento jurídico los preceptos que sirven de sustento a las liquidaciones practicadas".

Por otra parte, declara la **Sentencia nº 345/2022 de 21 de noviembre de 2022, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 12 de Madrid, en autos de Procedimiento Ordinario nº 608/2022:**

"el Tribunal Constitucional, en su Sentencia nº 59/2017, de 11 de mayo, declaró la nulidad parcial de la regulación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía), establecida en los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (T.R.L.H.L.), " en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor".

En su posterior Sentencia nº 126/2019, de 31 de octubre, dicho Tribunal completó su pronunciamiento, concluyendo que: "(...) el art. 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, es inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad, uno y otra consagrados en el art. 31.1 CE , en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente. a) El alcance de la declaración: la anterior declaración de inconstitucionalidad no puede serlo, sin embargo, en todo caso, lo que privaría a las entidades locales del gravamen de capacidades económicas reales. En coherencia con la declaración parcial de inconstitucionalidad que hizo la STC 59/2017, el art. 107.4 TRLHL debe serlo únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente. (...)".

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo interpretó desde un principio los efectos de la primera declaración de nulidad en el sentido de que sólo afectaba a las liquidaciones o autoliquidaciones del impuesto de plusvalía referidas a transmisiones de inmuebles en las que se haya producido una disminución efectiva de su valor de mercado, constatada mediante una prueba concluyente. Estableció así, como doctrina jurisprudencial,



que le: "Corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT")". (ad. ex. SS TS 21/11/2018, rec. 4983/2017; 30/05/2019, rec. 307/2018; y 08/06/2020, rec. 3533/2019).

Tras la referida S.T.C. 126/2019, de 31 de octubre, el Alto Tribunal avanzó un paso más, con la siguiente doctrina jurisprudencial "Resulta contraria a Derecho -por implicar un claro alcance confiscatorio- una liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, aplicando los artículos correspondientes de la Ley de Haciendas Locales, establezca una cuota impositiva que coincida con el incremento de valor puesto de manifiesto como consecuencia de la transmisión del terreno, esto es, que absorba la totalidad de la riqueza gravable" (S.S.T.S. 09/12/2020 -rec. 6386/2017; y 23/07/2020 -rec. 920/2018-). Y ha condenado a la Administración tributaria, en dichos supuestos, a devolverle al contribuyente lo abonado por este concepto.

Finalmente, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 182/2021, de 26 de octubre (B.O.E. del 25/11/2021) en la Cuestión de Inconstitucionalidad nº 4.433/2020, declaró la inconstitucionalidad y la nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del T.R.L.H.L., por vulnerar el principio de capacidad económica en la materia tributaria (artículo 31.1 C.E.) al establecer un único método, objetivo e imperativo, de cuantificación de toda la base imponible del tributo. Concluye el T.C. en esta sentencia que dicho principio constitucional: "(...) implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017, FJ 3, al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero. (...) Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales. En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)".

La propia S.T.C. 182/2021 especifica en su Fundamento 6 los efectos de su declaración de nulidad. Concluye, en primer lugar "que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad" hasta el momento en el que "el legislador (...), 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 C.E. puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados".

Y concluye también, en segundo lugar, 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 (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".

Poco después se aprobó el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, "por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana" (B.O.E. 09/11/2021). Entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE. En sus disposiciones transitorias no se estableció indicación alguna sobre su posible efecto retroactivo.

QUINTO.- En el supuesto que nos ocupa el hecho imponible se produjo el 29 de septiembre 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 T.C. en esta última sentencia, el sistema de determinación de la base imponible del tributo regulado en el T.R.L.H.L. era en todo caso incorrecto, e inconstitucional "ab origine".

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

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 (L.J.C.A.); en el artículo 106.4 "in fine" de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común (L.P.A.C.); y en el artículo 32.4 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (L.R.S.P.), 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 (Sala de lo Contencioso-Administrativo), entre otras, en sus Sentencias de 18 de mayo de 2020 (Rec. 1068/2019, 1665/2019 y 2.506/2019), 25 de junio y 21 de septiembre de 2021 (Rec. 3.988/2019 y 6.161/2019), 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.

El segundo supuesto de "situación consolidada" establecido en la S.T.C. 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 C.E.) y control judicial de la actuación administrativa (art. 106.1 C.E.), 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 de 2021).

Así se deduce de la interpretación sistemática de esta S.T.C. 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 S.T.C 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 B.O.E.

En consecuencia, como en el supuesto que nos ocupa, la actora impugnó la liquidación el 3 de noviembre de 2021, antes de la publicación de la S.T.C. 182/2021 en el B.O.E., mediante la presentación de una solicitud de rectificación de las Autoliquidaciones, solicitando la devolución de ingresos indebidos, al entender que el sistema de cálculo establecido en el impuesto a través de la Ley de Haciendas Locales y de la Ordenanza Municipal correspondiente era nulo por inconstitucional, no le resulta de aplicación esta segunda excepción”.

En nuestro caso ocurre exactamente lo mismo. La Autoliquidación data de 6 de febrero de 2020, con lo que el plazo para solicitar su rectificación y consiguiente devolución de ingresos indebidos, era de cuatro años, es decir, hasta 6 de febrero de 2024, y la solicitud de rectificación, que data de 17 noviembre de 2021, está en plazo.

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional número 182/2021, está fechada el 26 de octubre de 2021 -fecha anterior a la solicitud de rectificación (21 de noviembre de 2021)-, pero fue publicada en BOE de 25 de noviembre de 2021, fecha posterior a dicha solicitud de rectificación.

Dispone el **artículo treinta y ocho, uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional** 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»”.

Por tanto, si la solicitud de rectificación data de 21 de noviembre de 2021, es decir, de antes de la publicación de la STC 182/2021, se trata de una situación que, a la fecha de producción de efectos generales de la STC, no estaba consolidada, siendo aplicable, por tanto, dicha Sentencia, al supuesto de autos”.

SEXTO.- Ahora bien, el Tribunal Supremo ha venido a cambiar la situación.

Así, declara la **Sentencia nº 978/2023 de 12 de julio de 2023, dictada por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en recurso de casación Contencioso-Administrativo nº 4701/2022:**



“TERCERO. Parecer de la Sala.

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

"Para establecer el alcance de los efectos de la STC 182/2021 hay que partir, ya se ha anticipado, del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. El art. 161.1.a) de la CE establece que "[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]". Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que "[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]", efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido, como resulta del examen de las que se han citado anteriormente. En un examen más detallado de algunas de las más significativas a nuestros efectos, cabría citar la STC 45/1989, de 20 de febrero, y más recientemente las STC 54/2002, de 27 de febrero (FJ 9), la STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9), la STC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 6), la STC 61/2018, de 7 de junio (FJ 11) y la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5 a), ésta última también a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se limitan los efectos en los siguientes términos " [...] por 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 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 "[...] la 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.

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 sus normas legales de cobertura".

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

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

"Por tanto, dados los términos en que se expresa la STC 182/2021, de 26 de octubre, es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación. Es cierto que el art. 164.1 CE, al igual que el art. 38 de la LOTC establecen que el valor de cosa juzgada y los efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional



que declaren la inconstitucionalidad de una ley se producen desde la fecha de su publicación en el BOE. Sin embargo, hay que precisar que la potestad de delimitar las situaciones intangibles no tiene fundamento en esta norma, sino que es una interpretación que extrae el propio Tribunal Constitucional de la ausencia de regulación explícita en la LOTC respecto a la potestad de delimitación temporal de los efectos de las sentencias que declaren la inconstitucionalidad de leyes. Así, en la STC 45/1989, de 20 de febrero se explica que la ausencia de correspondencia en todo caso entre declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma declarada inconstitucional, en particular a propósito de los efectos temporales de la declaración no supone indefectiblemente la vinculación de sus respectivos 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 más 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 "[...] sin 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 "[...] todos 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 aún 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 hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a



gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021".

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

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



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

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

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

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

El sujeto pasivo no puede impugnar la liquidación en base a la inconstitucionalidad de los preceptos, conforme al alcance que ahora sí le otorga la STC 182/21, pero sí por otros motivos de inconstitucionalidad, como la concurrencia de un supuesto de minusvalía, o por cualquier causa por la que el ordenamiento jurídico prevea su nulidad o anulabilidad. Cuestión esta sobre la que la parte recurrida no insiste, por lo que ha de acogerse la tesis del Ayuntamiento, plasmada en la resolución recurrida, de que no se produjo minusvalía a efectos de aplicar la tesis de la no confiscatoriedad”.

Con esta nueva doctrina fijada por el TS, no cabría aplicar la STC 182/2021 de 26 de octubre, en los casos en que las Liquidaciones hubieran sido notificadas antes de la fecha de 26 de octubre de 2021.

SÉPTIMO.- Por tanto, si la Liquidación por importe de 9.604,84 euros, se notifica al recurrente el 24 de septiembre de 2021 y abona su importe el 25 de octubre de 2021, pero interpone el recurso de reposición contra la misma el 29 de octubre de 2021, conforme a la doctrina anteriormente expuesta, se trataría de una situación jurídica consolidada.

Lo mismo ocurre con la Liquidación por importe de 6.040,56 euros (respecto a la cual es cierto que se desconoce la fecha de su notificación, ya que en el EA no consta la misma sino solo la anterior, con lo que el acuse de recibo, se desconoce si es el mismo para las dos, porque ambas fueran notificadas a la vez, o si la fecha de notificación puede ser otra) en la



que el recurrente abona su importe el 28 de octubre de 2021, e interpone el recurso de reposición el 29 de octubre de 2021.

En ambos casos se ha interpuesto el recurso de reposición al hilo de la STC 182/2021, porque en caso contrario no se entiende por qué no se interpusieron los recursos antes, sobre todo en el caso de la Liquidación de 9.604,84 euros, cuya notificación, resulta probado que data de 23 de septiembre de 2021, con lo cual, al menos, en cuanto a esa Liquidación, el recurso de reposición estaría interpuesto fuera de plazo, ya que éste vencía el lunes 25 de octubre de 2021, y el recurso data de 29 de octubre de 2021, con lo que, aparte de tratarse de una situación consolidada, se trata de un recurso fuera de plazo, lo que sería otro argumento para la inadmisión del recurso de reposición. Y si ambas notificaciones tuvieron lugar en la misma fecha, lo dicho para dicha Liquidación, valdría también para la otra.

Por otra parte, si se leen los escritos de los recursos de reposición, la única razón que se alega en dichos recursos, es la mencionada STC 182/2021 de 26 de octubre.

Como consta en la doctrina transcrita del Tribunal Supremo, sí era posible impugnar con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, con base en la tesis de la minusvalía, pero no es aplicable al caso, la doctrina constitucional incorporada por la STC 182/2021, pues a la fecha de interposición de los recursos, ambas Liquidaciones eran una situación jurídica consolidada en los términos fijados en el fundamento sexto de la referida Sentencia, la cual determina que “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”.

Si a ello se une, que, al menos, en el caso de la Liquidación de 9.604,84 euros, se confirma en el EA, que la misma fue notificada el 24 de septiembre de 2021, de forma que la interposición del recurso de reposición en fecha 29 de octubre de 2021 es claramente extemporánea, lo que posiblemente ha ocurrido de igual manera en el caso de la Liquidación de 6.040,56 euros, y por ello en ambos casos, en dichos recursos de reposición se alude a la fecha del pago de las Liquidaciones, pero no a las fechas de sus notificaciones, hecho diferente del que ocurrió con la hermana del recurrente, la cual en sus recursos de reposición, incluyó como fecha de notificación de las Liquidaciones, el 30 de septiembre de 2021, con lo que los recursos de reposición de 29 de octubre de 2021, estaban en plazo, pero en el caso del ahora recurrente, esa notificación, al menos en una de las liquidaciones (y lo más seguro que en las dos), fue anterior, el 24 de septiembre de 2021, con lo que los recursos de reposición de fecha 29 de octubre de 2021, serían además extemporáneos.

Todo lo anterior determina la informalidad a Derecho de la Resolución recurrida, y ello aunque esta Juzgadora es consciente de que no es fácilmente comprensible que en dos casos casi idénticos, una Sentencia sea estimatoria y la otra desestimatoria, pero el caso es que no son casos idénticos, porque en el caso de la hermana del recurrente sus recursos de reposición estaban en plazo, y en el caso del recurrente, en una de las Liquidaciones, y esta Juzgadora cree firmemente que en las dos, el recurso de reposición fue extemporáneo, al haber ya transcurrido el plazo de un mes desde la notificación de las Liquidaciones, cuando el recurrente las recurrió, y además en los dos casos, se trataba de situaciones jurídicas consolidadas, conforme a la STC 182/2021 y conforme a la posterior doctrina del Tribunal Supremo, no siendo posible, en el caso del recurrente, una sentencia de allanamiento, porque el Ayuntamiento no se ha allanado en este caso.

Se desestima el recurso interpuesto.



OCTAVO.- Conforme a lo establecido en el **artículo 139.1 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa**, no procede declaración alguna sobre las costas procesales, pues aunque el recurrente ha visto desestimado su recurso, el Ayuntamiento, no ha comparecido a la vista, con lo que no sería justo que se viera beneficiado por una condena en costas a la parte contraria.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

en nombre de S.M. El Rey

FALLO que debo desestimar y desestimo el recurso contencioso administrativo interpuesto por [REDACTED] contra el AYUNTAMIENTO DE MAJADAHONDA, confirmando la Resolución expresa, en concreto el Decreto nº 2084/2022, de 9 de junio de 2022, del Concejal Delegado de Hacienda, Recursos Humanos, Seguridad Ciudadana, Protección Civil y Administración Electrónica del Ayuntamiento de Majadahonda, de inadmisión a trámite del recurso de reposición interpuesto en fecha 29 de octubre de 2021 por el recurrente contra la Liquidación con nº de Referencia [REDACTED] y nº de Identificación [REDACTED] y la Liquidación con nº de Referencia [REDACTED] y nº de Identificación [REDACTED], giradas, en concepto de IIVTNU, por importes respectivos, de 9.604,84 y 6.040,56 euros, a nombre de [REDACTED] y pagadas en fechas respectivas de 25 y 28 de octubre de 2021, por ser conforme a Derecho.

No procede declaración alguna sobre las costas procesales.

Notifíquese a las partes, previniéndoles de que contra esta Sentencia no cabe interponer recurso ordinario alguno.

Así por esta mi Sentencia, juzgando en única instancia, lo pronuncio, mando y firmo.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.



Este documento es una copia auténtica del documento Sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por [REDACTED]

Este documento es una copia auténtica del documento Oficio a la admón. con testimonio de sentencia desestimatoria firmado electrónicamente por [REDACTED]