

R. CASACION núm.: 4239/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Segunda**  
**Sentencia núm. 1650/2023**

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

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

En Madrid, a 11 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4239/2021, promovido por la \_\_\_\_\_, representada por el \_\_\_\_\_, procurador de los Tribunales don \_\_\_\_\_, bajo la dirección letrada de don \_\_\_\_\_ contra la sentencia núm. 176/21, de 18 de marzo, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Única, en el recurso de apelación núm. 251/2020.

Comparece como parte recurrida el Ayuntamiento de Siero, representado por el procurador don \_\_\_\_\_, con la asistencia de la letrada doña \_\_\_\_\_

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El presente recurso de casación se interpuso por  
contra la sentencia núm. 176/21, de  
18 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sala de lo  
Contencioso-Administrativo, Sección Única, desestimatoria del recurso de  
apelación núm. 251/2020 formulado frente a la sentencia de 16 de septiembre  
de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo, que  
desestimó el recurso contencioso-administrativo instado contra la resolución  
administrativa denegatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación del  
Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana,  
con cuota de 547.314,75 euros.

**SEGUNDO.-** La Sala de instancia desestimó el recurso de apelación,  
confirmando la resolución impugnada, al entender que «[...] en los términos  
detallados por la sentencia de instancia, no hay duda alguna de que se ha probado el  
incremento del valor del suelo; en consecuencia, debe considerarse probada la 'plusvalía' [...]»  
(FD Séptimo).

El procurador de la mercantil preparó recurso de casación contra la  
meritada sentencia mediante escrito presentado el 4 de mayo de 2021,  
identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos  
107, apartados 1, 2 y 4 del texto refundido de la Ley Reguladora de las  
Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de  
marzo [«TRLHL»] y 31.1 de la Constitución española [«CE»].

La Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de mayo de 2021.

**TERCERO.-** Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, mediante providencia de 25 de mayo de 2022, se concedió a las partes plazo para efectuar alegaciones acerca de si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia tras la publicación de la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, dictada en el recurso de inconstitucionalidad 4422-2020, trámite que fue evacuado por ambas partes.

Por auto de 30 de noviembre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«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 inexpressiva 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».

**CUARTO.-** Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], la representación de la ., mediante escrito registrado el 15 de febrero de 2023, interpuso recurso de casación en el que aduce que «[...] tratándose de una Autoliquidación que fue impugnada con anterioridad a la STC 182/2021 y no habiendo recaído sentencia con fuerza de cosa juzgada sobre dicha impugnación, esta situación es susceptible de ser resuelta con arreglo a la doctrina de la STC 182/2021, resolviendo acerca de la inexigibilidad del tributo como si la norma declarada inconstitucional no hubiese existido nunca» (pág. 9 del escrito de interposición). Con carácter subsidiario, para el caso de que esta Sala entendiera que no es de aplicación al caso la doctrina de la STC 182/2021, interesa «[...] la aplicación del criterio manifestado en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de julio de 2022, Rec. n.º 3304/2019 (FJ 4.º)» (pág. 13). Respondiendo a la cuestión casacional planteada en el recurso, propone como doctrina la siguiente:

«(i) La inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, declarada en la STC 182/2021, obliga en todo caso al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU que no hayan sido decididas definitivamente —como es el caso de la Autoliquidación del IIVTNU que conforman el objeto mediato de este recurso de casación—, sin necesidad de entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

(ii) Resultan contrarios al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad reconocidos en el artículo 31.1 CE aquellos supuestos en los que, como en el caso litigioso, el importe de la cuota tributaria a abonar en concepto del IIVTNU resulte equiparable, en una proporción materialmente equivalente, a la cuantía de la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario».

Finalmente solicita que esta Sala «[...] fije la interpretación de las normas y jurisprudencia invocadas en los aspectos que ofrecen interés casacional objetivo de acuerdo con lo sostenido en este recurso; anule la Sentencia Recurrída; estime el recurso contencioso-administrativo y acuerde la anulación de la resolución del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Siero notificada a la Sociedad el 10 de abril de 2018 y, consecuentemente, ordene la rectificación de la Autoliquidación en los términos solicitados por la Sociedad, ordenando la devolución a favor de de la cantidad de 547.314,75 euros en concepto de ingresos indebidos, con los intereses que legalmente correspondan, con imposición de las costas causadas a la Administración demandada».

**QUINTO.-** Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador del Ayuntamiento de Siero presenta, el día 3 de abril de 2023, escrito de oposición en el que sostiene que la recurrente en ningún momento «[...] planteó la rectificación de la autoliquidación ni la impugnación de las Sentencias sobre la base de la, ahora pretendida, inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL», lo que - a su juicio- impide que dicha sentencia «[...] tenga incidencia alguna en el presente supuesto». Añade que «[e]l resto de elementos que configuran el impuesto de la plusvalía municipal regulados en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, no han resultado afectados por la sentencia, por tanto, el tributo en sí mismo y su regulación legal es plenamente constitucional y continúa vigente y, en consecuencia, el devengo y el hecho imponible producido con anterioridad a la STC de 26.10.2021 tienen plena cobertura legal» (pág. 5 del escrito de oposición), y suplica a la Sala «[...] dicte Sentencia por la que declare no haber lugar al recurso de casación, confirmando en todos sus extremos las Sentencias de apelación e instancia, con imposición de costas del presente proceso a la parte recurrente».

**SEXTO.-** Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se

declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 7 de noviembre de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.-** *Objeto del recurso.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 176/2021, de 18 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Única, desestimatoria del recurso de apelación núm. 251/2020 formulado por la

contra la sentencia de 16 de septiembre de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 160/2018, instado frente a la resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Siero de 6 de abril de 2018 por la que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra la cuota del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana ingresada el 24 de junio de 2016 por autoliquidación nº 1421127 aprobada por la Resolución de 22 de septiembre de 2016 y por importe de 547.314,75 euros.

### **SEGUNDO.-** *Antecedentes del litigio.*

Los antecedentes del litigio son como sigue:

- Mediante escritura de ampliación de capital de otorgada en fecha 3 de mayo de 2016, aportó a dicha sociedad, entre otros activos, una planta de fabricación en Siero (Asturias). El 8 de junio de 2016, presentó la autoliquidación del IIVTNU correspondiente a dicha aportación, resultando de la misma una base imponible de 1.824.382,50

euros y una cuota líquida de 547.314,75 euros, que fue ingresada el 23 de junio de 2016.

- En fecha 19 de mayo de 2017, considerando que la autoliquidación era contraria a Derecho, presentó escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos. Dicho procedimiento fue desestimado por resolución del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Siero, notificada el 10 de abril de 2018.

- El 8 de junio de 2018, la mercantil formuló recurso contencioso-administrativo contra la resolución anterior, que fue desestimado por sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo, de fecha 16 de septiembre de 2020.

- El 9 de octubre de 2020, fue interpuesto recurso de apelación contra la sentencia anterior, desestimado, asimismo, por la sentencia objeto del presente recurso de casación.

**TERCERO.-** *Cuestión de interés casacional y argumentación de las partes.*

En el trámite de admisión se dictó providencia de 25 de mayo de 2022, por la que se concedió a las partes plazo para efectuar alegaciones acerca de si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, tras la publicación de la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, dictada en el recurso de inconstitucionalidad 4422-2020, trámite que fue evacuado por ambas partes.

Por auto de 30 de noviembre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

« 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».

La recurrente planteó la rectificación de la autoliquidación argumentando que, en primer lugar, el cálculo de la ganancia debe necesariamente tomar en consideración el efecto de la inflación, de tal modo que dicha ganancia atienda a la plusvalía real en términos económicos y no refleje, aunque sea parcialmente, una plusvalía monetaria o nominal. En segundo lugar, que la tributación a la que se somete a la sociedad vulnera el principio de capacidad económica y tiene un carácter claramente confiscatorio, en la medida que el impuesto satisfecho supone más de un 91% de la plusvalía registrada, aún tomando como válidos -a título de hipótesis- los valores aportados por la Administración. Y, en tercer lugar, con carácter subsidiario a los dos motivos anteriores, se alega que el valor catastral utilizado por el Ayuntamiento para determinar la base imponible es claramente superior al valor de mercado (incluso al valor de mercado determinado por el propio Ayuntamiento a los efectos del cálculo del incremento del valor del terreno), circunstancia que, además de ser contraria a la normativa catastral, determina una cuota tributaria claramente alejada de la capacidad económica derivada de la operación sometida a gravamen.

En el escrito de interposición del recurso de casación, y en relación a la cuestión de interés casacional admitida, la recurrente solicita la aplicación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, a los que se opone el Ayuntamiento recurrido, que alega que no se suscitó la inconstitucionalidad de las normas reguladoras del IIVTNU en la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

**CUARTO.-** *El juicio de la Sala. Remisión a las sentencias de esta Sala y Sección 1092/2022, de 26 de julio (rca. 7928/2020); 1103/2022, de 27 de julio (rca. 3304/2019), y 1618/2022, de 12 de diciembre (rca. 2862/2018).*

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.

En efecto, téngase presente que ya en la preparación del recurso se formularon 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, que es la cuestión de interés casacional admitida en el auto de la Sección primera, habiendo efectuado ambas partes las alegaciones en sus respectivos escritos de interposición y oposición en los términos ya reseñados anteriormente.

Por tanto, reconducida la controversia en los términos que expresa el auto de admisión, debemos remitirnos, entre otras, a nuestras sentencias núms. 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); 1618/2022, de 12 de diciembre (rca. 2862/2018 - ECLI:ES:TS:2022:4582); y

1161/2023, de 20 de septiembre de 2023 (rca. 3962/2021 - ECLI:ES:TS:2023:3796).

**QUINTO.- Resolución de la pretensiones.**

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 núms. 1092/2022, 1103/2022, 1618/2022 y 1161/2023, cits.

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. [...]».

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, de 26 de julio de 2022 (rec. cas. 7928/2020):

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

Por otra parte, no ofrece duda alguna que, en el cumplimiento de la función de enjuiciamiento y fijación de doctrina jurisprudencial que corresponde al Tribunal Supremo, no cabe omitir el examen del alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las normas con rango de ley cuya interpretación es relevante para la fijación de doctrina jurisprudencial, así como para la resolución de las pretensiones deducidas por las partes, que deben serlo en aplicación de la doctrina jurisprudencial fijada, pero también de las restantes normas que resulten aplicables (art. 93.1 LJCA) normas que en este caso están afectadas por la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del núcleo normativo que sustenta la liquidación cuestionada. Así lo exige el art. 161.1.a) de la CE al establecer que:

"[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]", mandato que reitera el art. 40.2 Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), al disponer que "[...] En todo caso, la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída sobre leyes, disposiciones o actos enjuiciados por el Tribunal Constitucional habrá de entenderse corregida por la doctrina derivada de las sentencias y autos que resuelvan los procesos constitucionales [...]". Por tanto, en el marco constitucional y legal referido, el cumplimiento de la función de fijar jurisprudencia que corresponde al Tribunal Supremo (art. 93.1 LJCA y art. 1.6 del Código Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecer jurisprudencia y resolver las pretensiones, pues no en vano previene el referido art. 40. 2 en relación con el art. 38.1 de la LOTC que "[...] [l]as sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado [...]".

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

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

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

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

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...].

Para establecer el alcance de los efectos de la STC 182/2021 hay que partir, ya se ha anticipado, del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. El art. 161.1.a) de la CE establece que "[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]". Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que "[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]", efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido, como resulta del examen de las que se han citado anteriormente. En un examen más detallado de algunas de las más significativas a nuestros efectos, cabría citar la STC 45/1989, de 20 de febrero, y más recientemente las STC 54/2002, de 27 de febrero (FJ 9), la STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9), la STC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 6), la STC 61/2018, de 7 de junio (FJ 11) y la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5 a), ésta última también a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se limitan los efectos en los siguientes términos "[...] [p]or exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...]".

El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/20201 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 6º). 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 [...]

De este modo, cabe constatar que la liquidación impugnada, girada por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resulta inválida y carente de eficacia por la inconstitucionalidad de las normas legales de cobertura, lo que determina la estimación del recurso de casación y la estimación de la pretensión de la entidad en el sentido patrocinado en el recurso de casación, anulando la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con cuota de 547.314,75 euros, pues como ya se ha reseñado, la referida autoliquidación no puede ser considerada una situación consolidada, y la cuestión de 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 rectificación de la autoliquidación, aunque fuera con argumentos jurídicos no exactamente coincidentes con los que sustentan la





**3.-** Estimar el recurso de apelación registrado con el núm. 251/2020 ante la Sala de instancia, formulado frente a la sentencia de 16 de septiembre de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Oviedo, que desestimó el recurso contencioso-administrativo 160/2018 instado contra la resolución administrativa denegatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con cuota de 547.314,75 euros formulado por la representación procesal de la entidad mercantil

. Anular la sentencia apelada y estimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la mercantil

. contra la resolución del Alcalde-Presidente del Ayuntamiento de Siero de 6 de abril de 2018 denegatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación nº 1421127, por Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con cuota de 547.314,75 euros. Anular la resolución y la liquidación tributaria impugnadas, que se declara sin valor ni efecto. Ordenar la devolución de la cantidad de 547.314,75 euros ingresada por dicha autoliquidación, con los intereses que correspondan en cuanto ingreso tributario indebido.

**4.-** Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.