



**JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2
OVIEDO**

SENTENCIA: 00050/2024

SENTENCIA

En Oviedo, a 03 de abril de 2024.

Visto por la Ilmo. Sra. Magistrado-Juez titular del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Oviedo, Doña Rosa María Fernández Pérez, el presente recurso contencioso administrativo, que se ha seguido por los trámites del **PROCEDIMIENTO ABREVIADO Núm. 49/2024**, en materia tributaria, en el que han sido partes, como demandante la mercantil representada por el procurador Sr. y defendida por la letrado Sra. , y como parte demandada, el Ayuntamiento de Siero representado por el procurador Sr. , y defendido por la Letrada Sra.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La mercantil formuló demanda interponiendo recurso contencioso-administrativo "(...)frente a la desestimación por silencio administrativo negativo del recurso de reposición presentado frente a la liquidación girada por el Ayuntamiento, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, identificada ut supra".

Expuestos los hechos y fundamentos de derecho que estimó de aplicación, solicitaba, si bien no en su suplico, sino como parte final de su fundamentación jurídica, y en lo que consideraba como conclusiones: "(i)La liquidación debe ser declarada nula o, en su defecto, debe considerarse una base imponible igual a cero euros, por haber sido expulsados del ordenamiento jurídico los referidos artículos que cuantifican la base imponible; y (ii) En consecuencia, procede reconocer a





este Contribuyente la devolución del importe ingresado (685,91 euros), por ser este indebido, junto con los intereses de demora que corresponden a su favor de acuerdo con el artículo 26 de la LGT", así como la imposición de costas a la administración demandada.

SEGUNDO.- Admitido a trámite el recurso interpuesto, se reclamó el expediente administrativo, y solicitando la mercantil demandante que se fallase sin prueba ni vista, se daba traslado a la administración demandada, para contestación a la demanda.

Por el Ayuntamiento de Siero, se presentaba, con fecha de 1 de abril de 2024, contestación a la demanda, oponiéndose a la misma, y solicitando la desestimación del recurso, absolviendo al ayuntamiento de todas las reprensiones deducidas en la demanda, confirmando el mismo en todas sus partes, y con expresa condena en costas a la parte recurrente.

Tras ello, mediante diligencia de ordenación de 2 de abril de 2024, quedaban las actuaciones vistas para sentencia.

TERCERO.- En la tramitación de este procedimiento se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Constituye el objeto del presente procedimiento contencioso administrativo "*(...)la desestimación por silencio administrativo negativo del recurso de reposición presentado frente a la liquidación girada por el Ayuntamiento, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, identificada ut supra*".

Tal referida identificación, se limita al recurso de reposición interpuesto el 26 de enero de 2024 frente a la solicitud de autoliquidación, presentada el 1 de octubre de 2019.

el , basaba su pretensión en sostener la nulidad de pleno derecho o, en su defecto, anulabilidad de la liquidación, al ser contraria a la CE de acuerdo con el recite





criterio del TC, aludiendo a la aplicación de la STC 182/2021 de 26 de octubre, y sosteniendo que *"-El presente procedimiento no es firme en la medida en que actualmente el Contribuyente está pendiente de que se resuelva el recurso presentado en la vía administrativa, dado que aquí se inicia la vía judicial contra la desestimación presunta por silencio administrativo negativo (lo que no exceptúa a la Administración de tener que resolver expresamente ese recurso presentado).*

- La impugnación de la liquidación fue presentada en plazo y con anterioridad al 26 de octubre de 2021".

Por su parte, el Ayuntamiento de Siero, sostenía como motivos de oposición, la conformidad a derecho de la resolución impugnada, señalando como punto de partida, que resultaba difícil, adivinar el objeto del recurso por cuanto, la entidad demandante, únicamente acompañaba una *"(...) copia de un titulado recurso de reposición que realmente es una extemporánea solicitud de rectificación de una autoliquidación firme, frente a la que ya se había solicitado otra rectificación que, como vimos, fue desestimada".*

Y ello, era así, por cuanto el ayuntamiento señalaba que en relación a la finca catastral se autoliquidó el IIVTNU por el con fecha de 22 de febrero de 2018. Que dicho banco solicitaría el 2 de enero de 2019 una rectificación de su autoliquidación que fue expresamente desestimada el 8 de enero de 2020, y notificada el 14 de tal mes y año. Que dicho banco habría interpuesto recurso de reposición y que asimismo, habría sido desestimado expresamente por resolución de 28 de febrero de 2020 notificada el 3 de marzo de 2020.

Por tanto, sucediendo a dicho banco, el actual demandante, , la solicitud de rectificación que efectúa el mismo el 28 de enero de 2024 es una reiteración de la que ya habría sido planteada y resuelta expresamente, y todo ello, sin perjuicio de que ya habría transcurrido el plazo de prescripción del art. 120.3 LGT y art. 126 del RD 1065/2007 de 27 de julio. Señalaba que *"La propia STC 182/2021, de 26 de octubre advierte que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la referida*





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", siendo además que había considerado inatacables las situaciones judicialmente consolidadas como eran las decididas definitivamente en vía administrativa. "Por tanto, el recurso debe verse desestimado pues se pretende nuevamente impugnar una actuación administrativa ya firme".

SEGUNDO.- No son hechos controvertidos los antecedentes tributarios y documentos que conforman el expediente administrativo, siendo la cuestión controvertida netamente jurídica.

En lo principal, y que interesa al caso, constan los siguientes datos:

El _____, presentaba, **con fecha 2 de septiembre de 2019**, la autoliquidación del IIVTNU respecto de seis fincas, entre ellas, la objeto de este recurso, la finca registral con referencia catastral _____ por importe de 685,91€.

Con fecha de **1 de octubre de 2019 el A _____ SA, presentaba solicitud de rectificación** de dicha autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, de dicha suma y respecto a dicha finca registral.

Dicha solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos, era resuelta de forma expresa por el ayuntamiento de Siero, en la **Resolución núm. 55/2020, del concejal delegado del área de hacienda, gestión económica y régimen interior del ayuntamiento de Siero, de 8 de enero de 2020**. Consta la notificación de 14 de enero de 2020, efectuada en legal forma y ya dirigida a la actual demandante, _____ como sucesor universal del _____





El _____, procedía a **interponer el 14 de febrero de 2020, recurso de reposición** frente a dicha Resolución núm. 55/2020 de 8 de enero de 2020.

De nuevo, consta la resolución expresa dictada por el Ayuntamiento de Siero, siendo el **Decreto núm. 1126/2020, del alcalde de Siero, de 28 de febrero de 2020**, que desestimaba dicho recurso de reposición "(...)planteado por D.

_____, en nombre y representación de S.A., sucesora universal de _____, *platea recurso de reposición contra la Resolución de la Concejalía Delegada del Área de Hacienda, Gestión Económica y Presupuestaria, Contratación, Organización y Régimen Interior de 8 de enero de 2020, confirmando la procedencia y cuantía de la cuota girada en concepto de Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos (29,29 euros) incluida en la autoliquidación nº 65/2019/489".* Y, de nuevo, consta la correcta notificación por correo con acuse de recibo, dirigida al _____ y recibido por el mismo, el 3 de marzo de 2020.

No consta que frente a dicho Decreto núm. 1126/2020, del alcalde de Siero, de 28 de febrero de 2020, se hubiese procedido por _____ a recurrir el mismo en vía judicial, interponiendo el correspondiente recurso contencioso administrativo, ante la jurisdicción contencioso administrativa, siendo negado tal extremo por la administración y sin que la entidad demandante haya acreditado lo contrario, por lo que tal decreto devino firme y consentido.

Finalmente, el _____, **con fecha de 26 de enero de 2024, vuelve a presentar otro "recurso de reposición"** sosteniendo que habría transcurrido el plazo legal de seis meses para resolver sobre la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada el 1 de octubre de 2019, sin que el ayuntamiento de Siero hubiese resuelto de forma expresa, sobre dicha autoliquidación respecto de dicho inmueble referencia catastral _____, y por tal suma de 685,91€.

Frente a la desestimación por silencio administrativo por el Ayuntamiento de Siero de tal "recurso de reposición" y





reiterada solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, es el objeto del presente recurso.

TERCERO.- *“La liquidación del IIVTNU emitida por el ayuntamiento debe ser anulada por ser contraria a la constitución española, de acuerdo con el reciente criterio del tribunal constitucional”*. Se desestima.

Como ha quedado acreditado, del contenido del expediente administrativo, no existe tal desestimación por silencio administrativo que , afirmaba respecto a la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos relativo a la finca referencia catastral , y por tal suma de 685,91€, presentada el 1 de octubre de 2019. Y ello, por cuanto fue resuelta por la señalada resolución núm. 55/2020 de 8 de enero de 2020, y, recurrida en reposición por el propio el 14 de febrero de 2020, sería desestimado de forma expresa, por el Decreto del Alcalde núm. 1126/2020 de 28 de febrero de 2020, el cual, no siendo recurrido en tiempo y forma, habría adquirido firmeza.

Por tanto, además de rechazar la existencia de tal desestimación por silencio administrativo, mantenida por , tampoco cabe sustentar su argumento respecto a que a dicha rectificación de autoliquidación de 1 de octubre de 2019, le sería aplicable la STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021, por cuanto: *“-El presente procedimiento no es firme en la medida en que actualmente el Contribuyente está pendiente de que se resuelva el recurso presentado en la vía administrativa, dado que aquí se inicia la vía judicial contra la desestimación presunta por silencio administrativo negativo (lo que no exceptúa a la Administración de tener que resolver expresamente ese recurso presentado). - La impugnación de la liquidación fue presentada en plazo y con anterioridad al 26 de octubre de 2021”*. La mercantil demandante se suele referir a lo largo de su recurso a la “liquidación”, de forma incorrecta, siendo el objeto del recurso, la “autoliquidación”.

Como ya se ha señalado, la solicitud rectificación de la autoliquidación de 1 de octubre de 2019, se habría interpuesto en tiempo y forma, atendiendo al art. 120.3.4 y art. 66, ambos de la LGT, ahora bien, tras ello, el procedimiento administrativo, sí sería firme, por cuanto se habría agotado con el Decreto del alcalde de Siero núm. 1126/2020, de 28 de febrero de 2020, el cual no fue impugnado ante la jurisdicción contencioso administrativa, deviniendo firme.

Conforme a lo razonado, y, existiendo tal decreto núm. 1126/2020 desestimando el recurso de reposición frente a la resolución núm. 55/2020, del concejal delegado competente, de 8 de enero de 2020, la resolución por parte del Ayuntamiento de Siero, del denominado por el “recurso de reposición” de 26 de enero de 2024, sólo podría ser desestimatorio, por existir tales resoluciones expresas, y no un “presunto silencio administrativo desestimatorio”, siendo tal “recurso de reposición” de 26 de enero de 2024 un





intento de volver a reiterar la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos que ya habría sido resuelto, sin poder volver a dictar una segunda resolución sobre la ya resuelta. Conforme a ello, no se precisaría la concurrencia de otros fundamentos o razonamientos para la desestimación administrativa de dicho “recurso de reposición”.

No obstante lo anterior, y a mayor abundamiento, resulta de la aplicación de la Jurisprudencia del TS, que el mismo ha ido dictando en los últimos años sobre el IIVTNU, y que se refleja, entre otras, en su Sentencia núm. 654/2023, STS, Contencioso Sección 2, del 22 de mayo de 2023 (ROJ: STS 2326/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2326), recurso de casación núm. 647/2021, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que resolvía un supuesto distinto al presente, en cuanto se refería a una “ (...) liquidación tributaria ha sido impugnada tempestivamente”, y en cuyo caso, “ (...) 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”. Ahora bien, abstracción hecha de tal extremo e interés casacional, el TS reflejaba la jurisprudencia que se ha ido sentado sobre tal IIVTNU y la aplicación de la STC 182/2021, aplicable en cuanto a su alcance general.

En el presente caso, como se ha señalado, la desestimación no tiene lugar por el hecho de que la rectificación de la autoliquidación no se hubiese efectuado de forma tempestiva, o en plazo del art. 120 LGT, en todo caso, antes de la STC 182/2021, sino por el hecho de que, como reitera dicha jurisprudencia del TS, nos encontramos ante una situación no susceptible de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia TC 182/2021, por haber sido decidida definitivamente mediante resolución administrativa firme, a fecha del dictado de dicha STC 182/2021 de 26 de octubre.

Así, y siguiendo dicha estela, entre otras, la sentencia núm. 949/2023, del TS, Contencioso sección 2, del 10 de julio de 2023 (ROJ: STS 3294/2023 - ECLI:ES:TS:2023:3294) recurso de casación núm. 5151/2022, y, la más reciente, sentencia núm. 4/2024, TS, Contencioso sección 2, del 08 de enero de 2024 (ROJ: STS 49/2024 - ECLI:ES:TS:2024:49) Recurso de casación núm. 8477/2021, la cual reitera en sus fundamentos de derecho, y resuelve en los siguientes términos (negrita añadida para el caso):

“PRIMERO. - La controversia jurídica.

La cuestión de interés casacional ha sido ya abordada en varias de nuestras sentencias que, en definitiva, vienen a avalar la devolución de lo ingresado en concepto de plusvalía municipal como consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 cuando - en casos como el que nos ocupa- el contribuyente reacciona e impugna de forma temporánea





la denegación de la devolución de ingresos indebidos, derivada de la rectificación de su autoliquidación (por todas, sentencias 1356/2023, de 31 de octubre, rec. 6922/2021, ECLI:ES:TS:2023:4487; 1102/2023 de 26 de julio, rec. 8159/2021, ECLI:ES:TS:2023:3513; y 777/2023, de 12 de junio, rec. 6290/2021, ECLI:ES:TS:2023:2743).

SEGUNDO. - Remisión a los antecedentes jurisprudenciales y decisión del debate.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en supuestos similares al que nos ocupa -valga por todas, la sentencia 1092/2022, de 26 de julio, rca. 7928/2020, ECLI: ES: TS: 2022:3168 -, por lo que, razones de seguridad jurídica y unidad de doctrina determinan la necesidad de resolver este recurso reproduciendo, en lo que ahora interesa, lo expresado en aquella sentencia:

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

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





Civil) y, correlativamente, la de enjuiciamiento para resolver sobre las pretensiones deducidas, exige verificar la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes sobre las que se ha establecido 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 deben tener la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/2021, exige examinar, en primer lugar, la delimitación que se contiene en su FJ 6º que dice así:

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

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

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora





anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

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

Para establecer el alcance de los efectos de la STC 182/2021 hay que partir, ya se ha anticipado, del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE. El art. 161.1.a) de la CE establece que "[...] la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada [...]"

Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que "[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]", efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido, como resulta del examen de las que se han citado anteriormente. En un examen más detallado de algunas de las más significativas a nuestros efectos, cabría citar la STC 45/1989, de 20 de febrero, y más recientemente las STC 54/2002, de 27 de febrero (FJ 9), la STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 9), la STC 60/2015, de 18 de marzo (FJ 6), la STC 61/2018, de 7 de junio (FJ 11) y la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5 a), ésta última también a propósito de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en el que se limitan los efectos en los siguientes términos " [...] [p]or exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (por todas, SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la





misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...].

El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/20201 es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, al disponer que "[...] Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad [...]". Esta norma ha sido interpretada, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, como un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones pro futuro, que define como los "[...] nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]" y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre [...]" (FJ 6ª).

Conviene advertir que este marco interpretativo **no resulta alterado** -no desde luego a los efectos que ahora nos ocupan- **por la previsión del art. 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, cuando establece que "[...] [l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]"**. Se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuicamos, donde lo que está en cuestión es en que medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad.

Por consiguiente, volviendo a la delimitación de efectos que ha realizado la STC 182/2021, de 26 de octubre, y cómo ha de ser aplicada en el caso litigioso, **lo relevante es que esta sentencia equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las**





autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

No examinamos aquí, porque no conciernen a las circunstancias del caso, otras cuestiones interpretativas que pueda suscitar lo declarado en el FJ 6º de la STC 182/2021, ya sea la referencia a la fecha de la sentencia en lugar de la de publicación, o el alcance respecto a liquidaciones en plazo para ser impugnadas o autoliquidaciones de las que pudiera solicitarse su rectificación ex art. 120.3 LGT, a la fecha de la STC 182/2021. Dejando al margen estas cuestiones, y limitándonos al presente litigio, es evidente que este caso no tiene cabida en ninguna de las situaciones que se declaran inmunes a la declaración de inconstitucionalidad, ya que estamos ante una liquidación que es impugnada en plazo,...

(...) En definitiva, en este caso sí estamos ante una situación susceptible de ser resuelta con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, ya que, como declara la propia sentencia, "[...] la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, Segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad [...]". Es por ello que debemos atenernos a la declaración de nulidad de la norma, y resolver sobre la inexigibilidad del tributo en cuestión, tamquam non esset, esto es, como si la Ley inconstitucional no hubiese existido nunca.

No está de más añadir que la impugnación de la liquidación, en este caso, sí planteó tempestiva y oportunamente la inexistencia de hecho imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, por cuestionar precisamente tanto los elementos en que se basó la determinación de la base imponible, como la propia inexistencia de riqueza gravable, aun en los términos en que la Administración determinó la base imponible. Así, se argumentó que la fijación de la misma, en los términos que pretendía, no acreditaba la realización del hecho imponible ni existencia de capacidad económica susceptible de ser gravada. Es llano que la alegación de la Administración tributaria local sobre la inexistencia de planteamiento de estas cuestiones en la instancia carece de todo fundamento, y dados los términos del debate procesal, se disponen de elementos suficientes para resolver sobre las pretensiones de las partes, en el marco normativo dado por la declaración de nulidad por inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL.

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".

Cabe proyectar la doctrina jurisprudencial expuesta sobre el caso que nos ocupa, referido a la rectificación de una autoliquidación, dado que la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 expulsa del ordenamiento jurídico las normas de rango legal que dieron amparo a la actuación tributaria, objeto de impugnación jurisdiccional.

Además, en sentencias de 12 de julio de 2021 (rec. 4066/2020; ECLI:ES:TS:2021:2988 y rca. 087/2020; ECLI:ES:TS:2021:2989) hemos considerado que la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- es cauce adecuado para cuestionar la propia autoliquidación del contribuyente, sobre la base de argumentar el carácter indebido del ingreso tributario, por ser contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea".

Como se ha señalado, y aplicando dicha jurisprudencia, no se estaría ante una autoliquidación tempestiva, en el sentido de situación jurídica no consolidada y susceptible de impugnación en base a dicha STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021. Como se reitera la solicitud de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos se habría interpuesto el 1 de octubre de 2019, se habría desestimado expresamente por resolución núm. 55 /2020 de 8 de enero de 2020, y, el recurso de reposición interpuesto por frente a aquella, se habría resuelto expresamente por decreto núm. 1126/2020 de 28 de febrero de 2020, que se habría convertido en una resolución firme, generadora de una situación administrativa consolidada, al no haber sido recurrido en tiempo y forma, por tanto, no susceptibles de impugnación en base a la STC 182/2021 de 26 de octubre de 2021.

En conclusión, de todo lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil , contra "(...)la desestimación por silencio administrativo negativo del recurso de reposición presentado frente a la liquidación girada por el Ayuntamiento, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, identificada ut supra", referida al recurso de reposición interpuesto el 26 de enero de 2024, frente a la solicitud de autoliquidación por IIVTNU y devolución de ingresos indebidos, presentada el 1 de octubre de 2019, en relación con la finca registral con referencia catastral , y por importe de 685,91€, siendo la misma conforme a derecho.

CUARTO.- Con expresa imposición de costas al SA, conforme al art. 139.1 de la LJCA, si bien en aplicación





del principio de moderación reflejado en sentencias del TS, entre otras 19 y 25 de febrero de 2010, en atención a la dificultad del asunto y la labor efectiva desarrollada se fija como suma máxima de costas 200€, IVA incluido.

QUINTO.- De conformidad con el art. 81.1 a) LJCA, y habida cuenta la cuantía del recurso, contra esta sentencia No se podrá interponer recurso de apelación.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de S.M. el Rey y en virtud de la potestad jurisdiccional conferida en la Constitución por el Pueblo Español soberano:

FALLO

Debo **DESESTIMAR y DESESTIMO** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil contra "(...)la desestimación por silencio administrativo negativo del recurso de reposición presentado frente a la liquidación girada por el Ayuntamiento, en concepto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, identificada ut supra", referida al recurso de reposición interpuesto el 26 de enero de 2024, frente a la solicitud de autoliquidación por IIVTNU y devolución de ingresos indebidos, presentada el 1 de octubre de 2019, en relación con la finca registral con referencia catastral , y por importe de 685,91€, siendo la misma conforme a derecho.

Con expresa imposición de las costas al BANCO SANTANDER SA, limitadas a 200€, IVA incluido.

Cumplase lo dispuesto en el artículo 248.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, notificando la presente sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma **NO** cabe interponer, **RECURSO DE APELACIÓN**.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos de que dimana, con inclusión del original en el Libro de Sentencias, lo pronuncio, mando y firmo.

