



Roj: **STS 1435/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1435**

Id Cendoj: **28079130022024100065**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **11/03/2024**

Nº de Recurso: **435/2023**

Nº de Resolución: **426/2024**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5950/2022,**
ATS 5703/2023,
STS 1435/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 426/2024

Fecha de sentencia: 11/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 435/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/03/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 435/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 426/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **435/2023**, interpuesto por el **AYUNTAMIENTO DE ELCHE**, representado por Letrada de su Servicio Jurídico, contra la sentencia núm. 998/2022, de 5 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso de apelación 37/2022.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Jorge Ramón Castelló Navarro, en representación de doña **Rosana**.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia núm. 998/2022, de 5 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso de apelación 37/2022 interpuesto contra la sentencia dictada el 1 de marzo de 2022 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Elche, que resolvió el procedimiento ordinario 851/2021, interpuesto el 27 de octubre de 2021, contra la resolución de 7 de septiembre de 2021, desestimatoria de los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones tributarias del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: ESTIMAR el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo contencioso administrativo nº 1 de Elche nº 166/2022 de fecha 1-3-2022 en el PO 851/2021 desestimatoria del recurso interpuesto contra la resolución del Ayuntamiento de Elche desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones tributarias del IIVTNU como consecuencia de la transmisión de la participación de su propiedad de los solares y fincas nº NUM000, NUM001 y NUM002, procediendo a DECRETAR LA NULIDAD la liquidación por ser contrarias a derecho.

Por último no procede una expresa condena en costas en esta instancia ni en la primera instancia".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. La Letrada municipal, en representación del Ayuntamiento de Elche, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

(i) Los artículos 107.1 y 107.2.a) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"] y artículo 9.3 de la Constitución española ["CE"].

(ii) La jurisprudencia contenida en la sentencia 182/2021 del Tribunal Constitucional, de 26 de octubre (ES:TC:2021:182).

2. La Sala de instancia, por auto de 21 de diciembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, el Ayuntamiento de Elche, como parte recurrente, y la representación procesal de doña Rosana, como parte recurrida, ante esta Sala dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 17 de mayo de 2023, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

"[...] Determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas en concepto del IIVTNU, practicadas y confirmadas en la vía administrativa previa a la judicial antes de dictarse y publicarse la STC 182/2021, de 26



de octubre, tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan estimarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa con fundamento exclusivo en la mencionada sentencia, aun en el caso de que la interposición del recurso judicial sea posterior al dictado de la sentencia constitucional, pero anterior a su publicación.

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 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, tras la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre; 9.3, 24, 106 y 164 de la Constitución; y 38.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 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".

2. La Letrada municipal, en representación del Ayuntamiento de Elche, interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 5 de julio de 2023, que observa los requisitos legales y en el que menciona como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas anteriormente.

Tras realizar una breve exposición del objeto del litigio y del contenido de la sentencia recurrida en casación, alega, en primer término, la infracción de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional en relación con la limitación del alcance de los efectos establecidos en sus sentencias, la intangibilidad de situaciones consolidadas no revisables con fundamento a las mismas, en base al principio de seguridad jurídica.

Sostiene que la Sentencia objeto de casación vulnera, de manera directa, la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021, de 26 de octubre de 2021, en relación con el IIVTNU. Respecto a los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad manifiesta que el Tribunal Constitucional ha limitado sus efectos, estableciendo como fecha de efectos la de su dictado (26-10-2021) realizando una remisión expresa al citado fundamento 6 en su fallo, al declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos "(...) en los términos previstos en el fundamento jurídico 6". Los efectos de la sentencia desde la fecha de su decisión (26-10-2021) ha provocado que tanto las situaciones consolidadas a dicha fecha no pudieran ser objeto de revisión con fundamento en la misma, como que no fuera posible liquidar devengos del IIVTNU producidos a partir de dicha fecha ante el vacío normativo que produjo la sentencia.

Sostiene que la sentencia es sumamente clara en cuanto que predica la consideración de consolidadas de las situaciones no impugnadas a la fecha del dictado de la sentencia, asimilando sus efectos de intangibilidad con las resoluciones firmes, e impidiendo su revisión con fundamento en la sentencia. En el presente supuesto, nos encontramos ante una situación administrativa firme, consolidada a los efectos de la STC 182/2021, al ostentar tal consideración la resolución número 2021009122 de fecha 7 de septiembre de 2021 (pags. 341-363 EA), desestimatoria del recurso de reposición interpuesto por la Sra. Rosana en fecha 15 de julio de 2021 frente a las liquidaciones practicadas en concepto de IIVTNU.

El recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte actora se presentó el día 27 de octubre de 2021, por lo que la liquidación no se hallaba impugnada en vía contencioso-administrativa a fecha del dictado de la Sentencia, quedando acreditado, igualmente, que nos encontramos ante una situación consolidada conforme a lo establecido en el Fundamento de Derecho Sexto de la Sentencia, no revisable con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021.

Afirma que la limitación de los efectos de las liquidaciones y autoliquidaciones, en el sentido indicado en el citado apartado b) del fundamento sexto, en la precitada STC núm. 182/2021, por parte del Alto Tribunal, no resulta ser aislado habiendo sido declarada la limitación de efectos de nuevo en su Sentencia nº 133/2022, de 25 de octubre de 2022.

Concluye que el Tribunal Constitucional, dentro de las facultades que le otorga la Constitución y la LOTC puede y debe realizar una ponderación de los bienes y principios constitucionales implicados, y en base a dicha justificada y razonada valoración, y atendiendo al principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 de la CE, puede declarar en qué medida las disposiciones normativas sometidas a juicio del Tribunal son conformes o incompatibles con el ordenamiento constitucional y puede justificar la validez y la conservación de algunos de los efectos producidos por una norma contraria a otros preceptos constitucionales, efectos pasados o futuros. Resulta evidente que en la STC 182/2021 se tuvieron en cuenta diversos factores a la hora de imponer la limitación de los efectos y alcance de su fallo, siendo uno de ellos los previsibles, gravosos e irreparables perjuicios que a los intereses de las arcas públicas municipales iba a suponer la revisión de las liquidaciones y autoliquidaciones dictadas en concepto del IIVTNU y la consiguiente devolución de los importes recaudados por las mismas en concepto de ingresos indebidos.



Añade que la sentencia, en ningún caso, con el contenido de su Fundamento Jurídico Sexto, ha introducido una restricción absoluta del derecho de impugnación de los contribuyentes, sino que tan sólo se ha establecido una limitación parcial, en el sentido de que lo único que se ha limitado es la posibilidad de revisar las obligaciones tributarias "con fundamento en la presente sentencia", como expresamente se dispone, pudiéndose plantear cualquier otro motivo a los efectos impugnatorios. Por tanto, no existe limitación alguna para la impugnación de las liquidaciones o autoliquidaciones anteriores al 26 de octubre de 2021, siempre que se hiciera con otro fundamento distinto al de la mera invocación de la STC 182/2021 -que de hecho es lo que sucede en el presente caso-, por lo que el contenido del Fundamento Jurídico Sexto de la STC 182/2021 en su apartado b), entendemos, que no es contrario al derecho a la tutela judicial efectiva.

En segundo término, aduce la Infracción de la doctrina contenida en las sentencias dictadas por diferentes Juzgados y Tribunales, en cuanto al alcance de los efectos de la inconstitucionalidad de los artículos referidos respecto de recursos interpuestos frente a liquidaciones del IIVTNU con posterioridad a la fecha del dictado de la Sentencia núm. 182/2021.

Afirma que existen pronunciamientos emitidos por distintos Juzgados en relación a situaciones idénticas a la presente, en la que los recursos contenciosos administrativos fueron interpuestos tras la fecha del dictado de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que resuelven en sentido contrario al sentido de la presente sentencia objeto de recurso, al aplicar la limitación del alcance de los efectos de la citada sentencia, entendiendo que son situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en la STC 182/2021 aquellas liquidaciones sobre las que se plantea recurso contencioso-administrativo con posterioridad a la fecha del dictado de la misma (26/10/2021) con fundamento en la misma. Cita la sentencia del Juzgado Contencioso-administrativo núm. 5 de Valladolid de 15-02-22 (Rec. núm. 236/21), la del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 3 de Alicante de 01/03/2022 (Rec. núm. 881/2021) y las del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3 de Jaén, de fecha 08/03/2022 (Rec. núm. 606/2021) y de fecha 15/03/2022. Asimismo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 23 de enero de 2023 (ROJ: STSJ CL 349/2023) y del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en sentencia nº 14/2023 de 11 de enero de 2023 (nº Recurso 56/2022).

Sostiene que es "[...] explícito y claro cuando se refiere a que los efectos del fallo quedan limitados a la fecha del dictado de la sentencia, no de su publicación, y, en consecuencia, devienen como situaciones consolidadas todas aquellas liquidaciones tributarias -siempre y cuando el único motivo que se esgrima sea la declaración de inconstitucionalidad proclamada en la STC 182/2021- que no hayan sido impugnadas a fecha del dictado de la sentencia, esto es, a 26 de octubre de 2021. Ello no impide que dichas liquidaciones puedan ser recurridas por cualquier otro motivo que se considere oportuno, en cuyo caso, y estando en plazo para presentar el recurso administrativo o jurisdiccional pertinente, podrán proceder a su impugnación".

Afirma que la sentencia que recurre en casación realizó una interpretación contraria al tenor literal del fundamento jurídico sexto de la STC 182/2021, como expuso en su escrito de preparación, incluso utilizando como referencia sentencias que entendía que resolvían situaciones iguales, cuando no era así. Sostiene que la consecuencia de que estimase el recurso de apelación por solo este motivo, esto es, considerar situación no consolidada las liquidaciones recurridas, sin que entrase a valorar los otros motivos de impugnación resueltos en la sentencia de primera instancia, los cuales fueron impecablemente refutados en la fundamentación jurídica contenida en la Sentencia apelada.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte nueva sentencia por la que:

1/ como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre en el examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó el debate procesal en la instancia, sobre la existencia o no de un incremento de valor en las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana realizadas y que pueda suponer la existencia o no de una manifestación de capacidad económica con el consiguiente deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, según artículo 31 de la Constitución Española.

2/ y, en consecuencia, desestime el recurso de apelación interpuesto por D^a. Rosana contra la Sentencia nº 166/22 de fecha 1 de marzo de 2022 dictada por el Juzgado de lo contencioso administrativo nº 1 de Elche en el PO 851/2021, y declare la conformidad a Derecho del acto recurrido, con imposición también de las costas de la instancia a la parte recurrente" (sic).

CUARTO. Oposición del recurso de casación.



El procurador don Jorge Ramón Castelló Navarro, en la representación ya acreditada de doña Rosana , emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 5 de octubre de 2023, en el que alega que no se pueden considerar infringidas por la sentencia de instancia las normas invocadas por el Ayuntamiento de Elche.

Afirma que sobre la limitación de efectos de la STC 182/2021 se ha pronunciado esta Sala en numerosas ocasiones y si bien es cierto que en dichos pronunciamientos no se aborda la cuestión nuclear que ahora nos ocupa, no lo es menos que de ellos cabe concluir conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional que se cita, en primer lugar, el carácter excepcional de la limitación temporal de efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad -pese a que el Tribunal Constitucional tenga la potestad de delimitarlos- por cuanto supone que una norma contraria a la Constitución, que nunca debió existir ni producir efectos y que por ello es expulsada del ordenamiento jurídico con efectos *ex origine*, siga produciendo efectos y cree agravios constitucionalmente difícil de explicar y acoger desde la perspectiva del derecho a la igualdad y a la tutela judicial efectiva. En segundo lugar, y como consecuencia de ello, que a la hora de interpretar esos efectos limitativos se haya de estar al tenor literal de la Sentencia para concluir qué situaciones se consideran consolidadas, máxime cuando en la referida STC 182/2021 no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos que determinan la intangibilidad de situaciones que califica como consolidadas.

Y si se atiende al tenor literal del FJ 6º de la STC 182/2021, interpretación a la que precisamente apela el Ayuntamiento de Elche en su escrito de interposición, se ha de concluir, a juicio de esta parte, que las liquidaciones tributarias giradas en concepto del IIVTNU que sí fueron impugnadas y confirmadas en vía administrativa antes de dictarse la STC 182/2021 (como ocurre en el presente caso) no tienen la consideración de situaciones consolidadas, sin que altere dicha conclusión el hecho de que la ulterior resolución administrativa desestimatoria del preceptivo recurso de reposición fuese recurrida ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa con posterioridad al 26 de octubre de 2021. Afirma que solo pueden considerarse situaciones consolidadas las liquidaciones que no fueron recurridas en vía administrativa, bien mediante el preceptivo recurso de reposición o reclamación económico administrativa, antes del 26 de octubre o, cuando el régimen no fuese el de liquidación, aquellas autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido instada antes de dictarse la STC 182/2021, sin que quepa realizar un interpretación extensiva para incluir entonces entre la situaciones consolidadas las impugnaciones mediatas de las liquidaciones.

A juicio de esta parte, parece claro que tratándose de una limitación de efectos temporales de una declaración de inconstitucionalidad, si la voluntad del Tribunal Constitucional hubiese sido considerar también como situación consolidada las resoluciones que hubiesen puesto fin a la vía administrativa y que no hubiesen sido recurridas en vía judicial al tiempo de dictarse la sentencia lo habría establecido expresamente en el FJ 6º de su Sentencia, añadiendo un nuevo apartado [el (iii,c)] en tal sentido, lo que no ha hecho.

Adicionalmente, de realizarse una interpretación técnico-jurídica más allá de la estricta literalidad del citado FJ 6º -como se pretende de contrario- se llegarían a situaciones tan indeseadas como injustas, tales como que (i) una misma liquidación tributaria (o autoliquidación) impugnada en la vía administrativa pueda o no ser declarada nula en función de que el obligado tributario decida (a) esperar a la resolución del y lo que es más grave, que (ii) la Administración pueda obtener ventaja de su propio incumplimiento, en lo que se refiere a la obligación de resolver los recursos planteados por el obligado tributario en vía administrativa en el plazo establecido. Además, la pretendida interpretación extensiva del FJ 6º de la Sentencia permitiría que la Administración que incumple el plazo del mes para resolver el recurso de reposición obtenga ventaja de su propio incumplimiento.

Por ello, a juicio de esta parte, no cabe realizar una interpretación del FJ 6º de la STC 182/2021 más allá de su tenor literal que permita que una liquidación que ha sido impugnada en vía administrativa antes del 26 de octubre de 2016 pueda ser o no nula con fundamento en la inconstitucionalidad de los 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL declarada por la STC 182/2021 al albur de que lo que se recurra en sede judicial sea la resolución desestimatoria presunta o la expresa - cuando la Administración tiene obligación de resolver en todo caso- o de que la Administración cumpla o no con los plazos de los que dispone para resolver el recurso o reclamación planteado en la vía administrativa, permitiendo además con ello que ésta tome ventaja entonces de su propio incumplimiento. Procede por ello confirmar la Sentencia del TSJCV recurrida, cuyo razonamiento en la cuestión que presenta interés casacional es además coincidente con el de la Sentencia del JCA nº 1 de Elche que vino a revocar en apelación.

Finalmente, en contra de la tesis planteada por el Ayuntamiento de Elche, la imposibilidad de revisar en sede judicial las liquidaciones confirmadas en vía administrativa con fundamento en la STC 182/2021 pese a interponer el recurso contencioso-administrativo dentro del plazo de dos meses, a juicio de esta parte, sí limita el derecho de mi representada a la tutela judicial efectiva (artículo 24 CE).



Solicita la desestimación del recurso de casación interpuesto de contrario y la confirmación de la Sentencia de instancia en todos sus términos por ser esta ajustada a Derecho.

Subsidiariamente, para el caso de que el recurso de casación fuese estimado, procede la retroacción de actuaciones para que el TSJCV entre a analizar **los cuatro motivos planteados en el recurso de apelación** (no solo los que invoca el Ayuntamiento de Elche en su escrito de interposición: inexistencia de incremento de valor y de manifestación de capacidad económica) que no fueron abordados en apelación como consecuencia de la estimación del primero de los formulados, esto es:

- Nulidad de las liquidaciones practicadas al no existir incremento de valor de los suelos transmitidos, por aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 59/2017 entre otras).
- Nulidad de las liquidaciones al gravar una capacidad económica inexistente, conforme a la doctrina fijada en la STS de 9 de diciembre de 2020 (recurso 6386/2017).
- Nulidad de las liquidaciones tributarias al ser valor catastral que sirve de base para liquidar el IIVTNU superior al valor de mercado del suelo de los tres inmuebles a la fecha de devengo.
- Nulidad de las liquidaciones por falta de notificación del valor catastral de los inmuebles a mi representada, conforme a la doctrina del TSJCV en sentencia de 2 de junio de 2021 (rec. apelación 30/2021).

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que desestime el recurso de casación interpuesto y confirme la Sentencia impugnada.

Subsidiariamente, se ordene la retroacción de actuaciones para que el TSJCV entre a analizar los cuatro de motivos planteados en el recurso de apelación que no fueron abordados".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 6 de octubre de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de diciembre de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 5 de marzo de 2024, fecha en que se deliberó y votó el asunto con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por la Letrada del Ayuntamiento de Elche y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas en concepto del IIVTNU, practicadas y confirmadas en la vía administrativa previa a la judicial antes de dictarse y publicarse la STC 182/2021, de 26 de octubre, tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan estimarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa con fundamento exclusivo en la mencionada sentencia, aun en el caso de que la interposición del recurso judicial sea posterior al dictado de la sentencia constitucional, pero anterior a su publicación.

En esencia, consiste en determinar los efectos de 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 nº 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, fue interpuesto el recurso contencioso-administrativo con posterioridad al dictado de la sentencia constitucional pero antes de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. El Ayuntamiento de Elche (Alicante), el 21 de junio de 2021, practicó a don José, doña Sonia y doña Rosana liquidaciones tributarias del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza



Urbana (IIVTNU), como consecuencia de la transmisión de los solares y fincas registrales números NUM000 , NUM001 y NUM002 , con unas cuotas respectivas de 75.285,39 €, 135.122,76 € y 195.842,88 €. En virtud de su participación en el proindiviso, a doña Rosana -recurrente en casación- le correspondían unas cuotas de 25.095,13 €, 45.040,92 € y 65.289,96 €.

2.2. Contra dichas liquidaciones, los contribuyentes interpusieron los oportunos recursos de reposición el 15 de julio de 2021, que fueron acumulados y desestimados por resolución del Ayuntamiento de Elche de 7 de septiembre de 2021.

2.3. El 26 de octubre de 2021 el Tribunal Constitucional dictó la sentencia 182/2021, declarando la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL "[...]" en los términos previstos en el fundamento jurídico 6".

Dicha sentencia se publicó en el BOE de 25 de noviembre de 2021.

2.4. El 27 de octubre de 2021, doña Rosana interpuso recurso contencioso-administrativo contra la desestimación del recurso de reposición, que se tramitó como procedimiento ordinario 851/2021 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 1 de Elche. El citado juzgado resolvió el recurso por sentencia desestimatoria dictada el 1 de marzo de 2022.

2.5. Contra esta sentencia los contribuyentes interpusieron recurso de apelación, tramitado con el núm. 37/2022. La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, resolvió estimando el recurso en sentencia dictada el 5 de octubre de 2022.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el FD Segundo *in fine* con el siguiente tenor literal:

"Aplicando la referida doctrina en el presente procedimiento, y toda vez no nos encontramos ante una situación consolidada que impediría decretar la nulidad de las liquidaciones por haber sido declarada la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales en virtud de los cuales se dictó la liquidación tributaria litigiosa, procede estimar el recurso de apelación, revocando la sentencia de instancia y se decreta la nulidad de dichas liquidaciones con arreglo a la doctrina de la STC 182/2021, de 26 de noviembre, máxime cuando las mismas fueron recurridas en reposición con anterioridad a la publicación de la sentencia del TC, lo que desvirtúa la argumentación de la apelada sobre la existencia de una situación consolidada en el sentido referido en la mencionada STC."

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

SEGUNDO. Criterio interpretativo de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial establecida en las sentencias del Tribunal Supremo, Sección Segunda, núm. 949/2023, de 10 de julio (rec. cas. 5181/2022) y núm. 978/2023, de 12 de julio (rec. cas. 4701/2022).

Un litigio similar al presente, en el que se examinan los efectos de 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 nº 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, a esa fecha no habían sido impugnadas en vía judicial, ha sido examinado en nuestras sentencias núm. 949/2023, de 10 de julio (rec. cas. 5181/2022) y núm. 978/2023, de 12 de julio (rec. cas. 4701/2022). Dada la coincidencia, en buena medida, con las circunstancias del presente caso, vamos a seguir el mismo criterio observado en esa ocasión y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora, pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

Se dijo en la STS de 10 de julio de 2023, cit, que ahora reiteramos:

"En anteriores sentencias hemos examinado algunos aspectos del alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre, a tenor de la delimitación de situaciones consolidadas contenida en su FJ 6ª. Así, en la STS de 26 de julio de 2022 (rec. cas. 7928/2020) se dijo, sobre la aplicación de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021:

"[...] Aún 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. 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 182/2021 es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone



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

No examinamos aquí, porque no conciernen a las circunstancias del caso, otras cuestiones interpretativas que pueda suscitar lo declarado en el FJ 6^o 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 su normas legales de cobertura.[...]

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 respectivo 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 “[...] [s]in 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 “[...] [t]odos 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 aun 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 inexpresivas 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".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 10 de julio de 2023 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

En aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, y de conformidad con la doctrina jurisprudencial que hemos fijado en las sentencias cit., debe prosperar el recurso de casación toda vez que contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición formulado por doña Rosana no se interpuso recurso contencioso-administrativo hasta el día 27 de octubre de 2021, por tanto, con posterioridad al día 26 de octubre de 2021, cuya impugnación se fundamentó, entre otras cuestiones, en la declaración de inconstitucionalidad en que se dictó la STC 182/2021. Dado, por tanto, que el recurso contencioso administrativo no se interpuso hasta el día 27 de octubre de 2021 -tal y como admite la parte recurrida-, con posterioridad a la fecha de 26 de octubre de 2021, la resolución de 7 de septiembre de 2021 que desestima el recurso de reposición debe ser calificada de situación consolidada y no impugnable con fundamento en la STC 182/2021, de 26 de octubre.

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de ser estimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida no se ajusta a la doctrina jurisprudencial expuesta.

Ahora bien, debe limitarse nuestro pronunciamiento a la cuestión preguntada, y ello en el buen entendimiento, para evitar quiebras en el derecho a la tutela judicial efectiva, que es la Sala de instancia la competente para conocer del resto de motivos de impugnación aducidos en el recurso de apelación, sobre los que deberá pronunciarse con plena libertad de razonamiento -salvo en lo relativo a la cuestión ya despejada-, lo que comporta que se acuerde la retroacción de las actuaciones, a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y en cuanto a las causadas en la instancia, no ha lugar a hacer pronunciamiento alguno al acordarse la retroacción de actuaciones a la fase previa al dictado de sentencia en la que habrá de resolverse lo procedente.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico quinto de la sentencia 949/2023, de 10 de julio de 2023, pronunciada en el recurso de casación núm. 5181/2022.



Segundo. Haber lugar al recurso de casación deducido por el **AYUNTAMIENTO DE ELCHE**, representado por Letrada de su Servicio Jurídico, contra la sentencia núm. 998/2022, de 5 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso de apelación 37/2022, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso de apelación núm. 37/2022 al momento anterior a dictar sentencia, debiendo la Sala de instancia resolver sobre el resto de motivos de impugnación aducidos en el recurso de apelación.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ