

F  
o  
c  
u  
s



# EL CONTRIBUYENTE FRENTE A LAS SITUACIONES JURÍDICO-TRIBUTARIAS CONSOLIDADAS EN LA SENTENCIA 182/2021<sup>1</sup>

THE TAXPAYER AND CONSOLIDATED LEGAL-TAX SITUATIONS IN RULING 182/2021

Francisco Medina Suárez

Doctor en derecho.

Profesor Asociado de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria.

Orcid: 0009-0007-7161-7840

I. INTRODUCCIÓN. II. LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 107.1, SEGUNDO PÁRRAFO, 107.2 A) Y 107.4 DEL TRLHL EN LA STC 182/2021. 1. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad. 2. Situaciones jurídico-tributarias consolidadas con la declaración de inconstitucionalidad. 3. Mandato al legislador de su nueva configuración normativa. III. SITUACIONES JURÍDICO-TRIBUTARIAS CONSOLIDADAS EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO APLICANDO LA DOCTRINA DE LA STC 182/2021. 1. Sentencias con efecto de cosa juzgada. 2. Resolución administrativa firme. Liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia. 2.1. Reflexiones críticas al alcance de los efectos de la STC 182/2021 sobre las liquidaciones provisionales o definitivas. 2.2. Doctrina jurisprudencial. Entrada en vigor de las restricciones a la impugnación de las liquidaciones tributarias. STS 3294/2023, de 10 de julio de 2023. 3. Autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse la sentencia. 3.1. Reflexiones críticas al alcance de los efectos de la STC 182/2021 sobre las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones. 3.2. Doctrina jurisprudencial. Entrada en vigor de las restricciones a la solicitud de rectificación de autoliquidaciones. 3.2.1. STS 5626/2024, de 18 de noviembre de 2024. Existencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. 3.2.2. STS 5623/2024, de 20 de noviembre de 2024. Inexistencia de incremento o decremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. 4. La expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos declarados inconstitucionales y el vacío normativo. 5. Situaciones jurídico-tributarias objeto de revisión con incidencia en las situaciones consolidadas en la STC 182/2021. 5.1. Situaciones jurídico-tributarias objeto de revisión en los procedimientos de gestión tributaria. 5.2. Situaciones jurídico-tributarias objeto de revisión en el procedimiento de inspección. 5.3. Situaciones jurídico-tributarias objeto de revisión en los procedimientos especiales de revisión tributaria. 5.3.1 Procedimiento de revocación de actos tributarios. 5.3.2. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho. IV. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

**RESUMEN:** La modulación del alcance de los efectos en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 generó una importante restricción de derechos del contribuyente para combatir las exacciones soportadas por el IIVTNU en sede administrativa y judicial, pese

1 Fecha de recepción: 22 de diciembre de 2024. Fecha de aceptación: 12 de enero de 2025.

al reconocimiento de la ilegalidad de los preceptos en que se fundaron los actos de liquidación. Esto requiere analizar y delimitar las situaciones jurídico-tributarias consolidadas en dicha STC, así como explorar otras posibles vías que pudieran permitir a algunos contribuyentes beneficiarse por vía indirecta de los efectos derivados de aquella sentencia.

**Palabras clave:** STC 182/2021, situaciones jurídico-tributarias consolidadas, derecho a la tutela judicial efectiva, IIVTNU.

**ABSTRACT:** The modulation of the scope of the effects in the declaration of unconstitutionality of STC 182/2021 generated a significant restriction of the taxpayer's rights to combat the levies borne by the IIVTNU in administrative and judicial proceedings, despite the recognition of the illegality of the precepts on which the liquidation acts were based. This requires analyzing and delimiting the legal-tax situations consolidated in said STC, as well as exploring other possible avenues that could allow some taxpayers to benefit indirectly from the effects derived from that ruling.

**Keywords:** STC 182/2021, consolidated legal-tax situations, right to effective judicial protection, IIVTNU.

## I. INTRODUCCIÓN

La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004<sup>2</sup>, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>3</sup> en la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre<sup>4</sup>, ha suscitado diversos estudios doctrinales y abundante doctrina jurisprudencial por parte del Tribunal Supremo en aplicación de dicha sentencia. Esto ha sido así no solo por el carácter restrictivo de los efectos sobre los que aquella se despliega, sino por cuestiones de matiz, así como por algunas contravenciones de la lógica jurídica en nuestro derecho positivo en que parece haber incurrido el Tribunal Constitucional<sup>5</sup>.

Estos interrogantes y disfuncionalidades que van a ser objeto de estudio en el presente trabajo dejan a los contribuyentes en una situación de sustancial desprotección jurídica, a pesar de ser notorio el perjuicio económico que han sufrido al aplicarles un gravamen fundamentado en preceptos que fueron declarados inconstitucionales.

Por ello, este trabajo tiene como finalidad exponer la situación jurídica en que quedó el contribuyente, al momento de la STC 182/2021; tras dicha STC y sus efectos restrictivos para el contribuyente que ha soportado la exacción del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana<sup>6</sup>; y los márgenes de actuación en el ámbito de los procedimientos tributarios que puede disponer para intentar

2 BOE núm. 59, de 09 de marzo de 2004

3 En adelante, TRLHL.

4 BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 2021. En adelante, STC 182/2021.

5 En adelante, TC.

6 En adelante, IIVTNU.

beneficiarse de un modo directo o indirecto de la declaración de inconstitucionalidad.

## II. LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 107.1, SEGUNDO PÁRRAFO, 107.2 A) Y 107.4 DEL TRLHL EN LA STC 182/2021.

La declaración de inconstitucionalidad dictada en la STC 182/2021 en cuanto a su alcance, culminó con un proceso de cuestionamiento del IIVTNU realizado en varias sentencias anteriores, esencialmente, a partir de las tres primeras del año 2017<sup>7</sup>.

Cuestión distinta fue la extensión de los efectos derivados de las declaraciones de inconstitucionalidad en aquellas resoluciones en las que el TC no lo concretó expresamente. Esto es lo que llevó a la aplicación de los artículos 39 y 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional<sup>8</sup> junto a cambios en la doctrina del Tribunal Supremo<sup>9</sup> al aplicar aquellas sentencias, como se estudiará en los epígrafes siguientes.

Por el contrario, el remate al IIVTNU que supuso la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 ha venido acompañada de una contrapartida absolutamente desfavorable para los contribuyentes afectados por la exacción del impuesto, con un reducido margen de mecanismos legales de reacción; beneficiando a los contribuyentes futuros no de la liberación del gravamen derivado de la declaración de inconstitucionalidad, sino de una nueva regulación legal de los métodos de cálculo del impuesto mediante la aprobación de *Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional, respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*<sup>10</sup>, que resultan más acordes al principio de capacidad económica (artículo 31.1 de la Carta Magna<sup>11</sup>).

### 1. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad

El artículo 39.1 LOTC dispone que la declaración de inconstitucionalidad conlleva la declaración de nulidad de los preceptos

7 Tras las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, BOE, núm. 72, de 25 de marzo de 2017; 37/2017, de 1 de marzo, BOE núm. 83, de 07 de abril de 2017; 59/2017, de 11 de mayo BOE, núm. 142, de 15 de junio de 2017; y 72/2017, de 5 de junio BOE, núm. 168, de 15 de julio de 2017. Sobre algunos preceptos referidos a la base imponible y la gestión tributaria en el TRLHL, se ha generado un abundante debate jurídico judicial y doctrinal sobre las disfuncionalidades emanadas de los términos en que se había pronunciado el TC. Para un estudio bastante profuso sobre estas cuestiones, véase Sánchez Blázquez, V. M. “La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía”, en Revista de Contabilidad y Tributación, 440, 2019, 33-72.

8 BOE, núm. 239, de 05 de octubre de 1979. En adelante, LOTC.

9 En adelante, TS.

10 BOE, núm. 268, de 09 de noviembre de 2021. Un estudio profuso sobre esta norma puede verse en Chico de la Cámara, P. “Algunos comentarios de urgencia a la remozada “Plusvalía municipal”: “Crónica de una modificación “anunciada” (ius Condendum)”, en Tributos Locales, núm. 153, 2021, 347-378. Palao Taboada, C. “La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre”, en Nueva Fiscalidad, núm. 4, 2021, pp. 54-63.

11 En adelante, CE.

objeto de impugnación, así como aquellos del mismo texto legal, disposición o acto con fuerza de ley, a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.

Sin embargo, tanto la declaración de efectos como el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad plantean algunas dificultades interpretativas como consecuencia de las modulaciones sobre ambos aspectos que el TC realiza en algunas sentencias (por ejemplo, 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); y, por último, la STC 182/2021, de 26 de octubre, FJ 6º); mientras que prescinde de ello en otras, siendo este el criterio general<sup>12</sup>.

En este último caso, la extensión de los efectos temporales derivado de la declaración de inconstitucionalidad de las SSTC, en atención a la falta de determinación por parte del TC, ha suscitado un debate doctrinal

que puede estructurarse en 3 posicionamientos. El primero, centrado en el principio de legalidad, postula que los efectos *ex tunc* (retroactivos) que implica la nulidad de pleno de derecho de los actos dictados con arreglo a la ley declarada inconstitucional. La segunda corriente doctrinal se fundamenta en el principio de seguridad jurídica entendiendo que, en tal caso, los efectos son *ex nunc* (prospectivos). Y el tercer postulado es el intermedio que ponderan los principios de legalidad y seguridad jurídica considerando que la declaración de inconstitucionalidad no es *ex tunc* sino que tienen un límite temporal que sería el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias<sup>13</sup>.

Por su parte, el establecimiento de efectos prospectivos conlleva diversos problemas y dificulta las soluciones que pudieran aplicarse situando muchos supuestos en la disyuntiva de que normas declaradas nulas por resultar contrarias a la CE y que, en consecuencia, deben ser expulsadas del ordenamiento jurídico, sigan produciendo efectos; a la vez que produce agravios de difícil justificación en la órbita del derecho a la igualdad y a la tutela judicial efectiva<sup>14</sup>.

Un caso reciente (además de la STC 182/2021 objeto de estudio) lo cita la STS 3294/2023 refiriéndose (entre otras) a la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 5º a), también referida al IIVTNU donde se limitan los efectos por razones de seguridad

12 STS 3294/2023, núm. 949/2023, de 10 de julio de 2023.

13 Pagès i Galtés, J. "Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos y las causas de nulidad basadas en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU", en Tributos Locales, núm. 147, 2020, pp. 21-22.

14 STS 3316/2023, núm. 985/2023, de 13 de julio de 2023. Sobre la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, el TS señala que "*late un denominador común, evitar el riesgo cierto de crear situaciones gravísimas para el interés común y la Hacienda Pública, con quebranto del principio de seguridad jurídica [...] sin embargo, que este no es el caso, los problemas de inconstitucionalidad de la norma ya fueron detectados desde antiguo, dando lugar a sendos autos planteando cuestión*

jurídica (en la misma línea que las SSTC 22/2015 de 16 de febrero, FJ 5º, y 73/2017, de 8 de junio, FJ 6º) restringiendo la restricción de la revisión de las situaciones que, a la fecha de publicarse la sentencia, no hayan alcanzado firmeza en vía administrativa o judicial por haber sido recurridas, en tiempo y forma.

Las consideraciones anteriores suscitan una cuestión relevante como es la correspondencia entre inconstitucionalidad y efectos. A este respecto, en la STC 45/1989, de 20 febrero, se expuso la no correspondencia que puede haber entre ambas categorías, en especial, por los efectos temporales de la declaración que no queda ineludiblemente vinculada a sus respectivos efectos<sup>15</sup>.

A todo lo anterior, debe señalarse que los criterios variables sobre los efectos y alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad no se realizaba en origen por el TC disponiendo que tal declaración comportaba la nulidad de la disposición legal restableciendo la situación jurídica anterior con la correspondiente reparación o indemnización derivada de los daños que hubiera ocasionado la norma anulada. Sin embargo, a partir de la STC 45/1989, el TC entró a ponderar la determinación de este criterio derivando

en el establecimiento variable de sus efectos con alcance diverso<sup>16</sup>.

Así pues, la dinámica y práctica llevada a cabo por el TC modulando los efectos y alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad en diferentes sentencias (a la vez que, con carácter general, no lo lleva a efecto aplicando el artículo 39.1 LOTC), llevó al TC en la STC 182/2021 a determinar los efectos previstos en aquel precepto, señalando en el fundamento jurídico 6º que la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, párrafo segundo, 1072.a) y 107.4 TRLHL supone la expulsión de dichos preceptos 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. Esta situación dio lugar a una serie de supuestos beneficiosos, algunos de carácter transitorio y otros permanentes para el contribuyente que estudiaremos en la segunda parte del trabajo.

El pronunciamiento de mayor repercusión negativa para el contribuyente en esta STC 182/2021 fue el referido al alcance la misma que entraremos a exponer en el epígrafe siguiente.

*de inconstitucionalidad y hasta tres sentencias del Tribunal Constitucionalidad cuestionando total o parcialmente su constitucionalidad, con advertencias continuas del propio Tribunal Supremo sobre la inseguridad constitucional creada, con exhortación explícita al legislador para que regulase una situación a todas luces irregular, que no ha sido cumplida hasta después de la última sentencia 182/2021". Utande San Juan, J. M. "La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 noviembre", en Tributos Locales, núm. 153, 2021, pp. 303-304. La técnica de los efectos prospectivos tuvo su origen en el Tribunal Supremo americano (caso Linkletter); y, en el caso Stowall, en 1967, ofreció pautas sobre cuándo aplicar los efectos prospectivos.*

15 En su fundamento jurídico undécimo, el TC argumentó 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 [...]".

16 STS 3316/2023, cit.

## 2. Situaciones jurídico-tributarias consolidadas con la declaración de inconstitucionalidad

El artículo 40 LOTC dispone que las SSTC que declaran la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permiten revisar los procesos judiciales con efectos de cosa juzgada en los que se hayan aplicado las disposiciones legales declaradas inconstitucionales (apartado 1). No obstante, según se establece también en este precepto, la jurisprudencia emanada de la declaración de inconstitucionalidad corregirá la de los tribunales de justicia que hubieran aplicado con anterioridad a aquella declaración (apartado 2).

Este límite de revisión de los procesos en los que ha recaído efecto de cosa juzgada tiene dos excepciones, a saber, los procesos penales y los contencioso-administrativos que tengan por objeto un procedimiento sancionador en que resultara una reducción de la pena o sanción, una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad (apartado 1 *in fine*).

A partir del contenido del artículo 40.1 LOTC, cabe preguntarse si dicho precepto debe interpretarse en sentido estricto o si,

por el contrario, el TC como órgano soberano para interpretar y aplicar la CE puede ampliar la casuística contemplada en el mismo al determinar el alcance de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad. La cuestión debe responderse afirmativamente, como se ha podido constatar, en la doctrina del TC mencionada en el apartado anterior.

En este sentido, además, la STC 60/2015, de 18 de marzo, interpretando el artículo 40.1 LOTC, entendió su contenido como un mínimo que debe ser aplicado sistemáticamente con otros valores constitucionales concurrentes como el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde el artículo 40.1 LOTC<sup>17</sup>.

En íntima conexión con lo anterior, conforme a la doctrina constitucional citada en las STS 3294/2023 y STS 3316/2023, cabe recordar las modulaciones que el TC ha realizado en diversas sentencias<sup>18</sup> (no en todas) sobre el alcance y efectos de las mismas. Y, en consecuencia, las dificultades interpretativas derivada de las mismas; la problemática a la hora de aplicarla por el establecimiento de efectos prospectivos. Todo lo cual, justifica la alteración del contenido del artículo 40.1 LOTC mediante una exégesis del mismo en consonancia con otros valores constitucio-

17 Esta seguía la doctrina recogida en otras SSTC 54/2002, de 27 de febrero, fundamento jurídico 9 y 365/2006, de 21 de diciembre, fundamento jurídico 8 y señaló “atendiendo a la pluralidad de valores constitucionales que concurren debemos traer a colación... el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al que responde la previsión contenida en el art. 40.1 LOTC [...] Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el art. 40.1 LOTC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) también reclama que —en el asunto que nos ocupa— esta declaración de inconstitucionalidad sólo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme... El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes”. Un análisis sobre estas cuestiones, raíz de la STC 182/2021, también puede consultarse en Marín-Barriuso Fabo, D. “La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto”, en Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 468, pp. 12-15

18 Vid. el epígrafe 1. anterior donde se citan numerosas STC referenciadas en la STS 3294/2023.

nales; o, en otros términos, la hermenéutica *lato sensu* de los mínimos del artículo 40.1 LOTC (siguiendo la doctrina de la STC 60/2015, de 18 de marzo) por parte del órgano judicial soberano de aplicar la CE. Además, la STS 3294/2023 (citando su propia doctrina) ha recordado que en las SSTC se recoge “*con carácter variable el alcance de las situaciones de intangibilidad*” para guardar los principios constitucionales con mayor necesidad de protección; llegando, en ocasiones, a declarar la aplicación provisional de una norma que había sido declarada inconstitucional para evitar un vacío normativo y socavar intereses constitucionales sustanciales (citando las SSTC 195/1998, 208/1999 y 13/2015).

En este orden, la STC 182/2021, en su fundamento jurídico 6º, al determinar el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL, dictaminó que no pueden ser revisadas con fundamento en esa sentencia las siguientes situaciones jurídico-tributarias:

- Las obligaciones tributarias decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, a la fecha de dictarse esta sentencia
- Las obligaciones tributarias decididas definitivamente mediante resolución administrativa firme, a la fecha de dictarse esta sentencia.
- Las siguientes situaciones consolidadas que se consideran consolidadas (entendemos que se equiparan a las

resoluciones administrativas firmes), a saber:

- A. las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia
- B. las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

A tenor de esta declaración, corresponderá en el epígrafe siguiente realizar un estudio de las situaciones jurídicas del contribuyente frente a la misma y de los instrumentos jurídicos que dispone a tal fin.

### 3. Mandato al legislador de su nueva configuración normativa

La STC 182/2021, tras declarar los efectos de expulsión de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL, señala que deja un vacío normativo en el elemento cuantificador del hecho imponible (es decir, la base imponible) que impide liquidar, comprobar, recaudar y revisar este tributo local y, en consecuencia, su devengo, y confiere un mandato al legislador para que proceda a regular las disposiciones legales pertinentes el IIVTNU con las oportunas adaptaciones al artículo 31.1 CE. Todo ello dio lugar a la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021. Si bien, como apunta Utande San Juan, esto afectaba solo a las transmisiones de la propiedad, sin afectar al resto de supuestos que erige el hecho imponible del impuesto en los apartados b), c) y d)<sup>19</sup>.

19 Utande San Juan, J. M. “La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales... cit., p. 300.

### III. SITUACIONES JURÍDICO-TRIBUTARIAS CONSOLIDADAS EN LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO APLICANDO LA DOCTRINA DE LA STC 182/2021.

Como señala la STS 941/2024, de 28 de febrero de 2024<sup>20</sup>, la limitación de los efectos temporales en la STC 182/2021 se realizó “*de forma especialmente intensa*”. Por ello, tras la STC 182/2021, han proliferado los litigios judiciales sobre la aplicabilidad o no de algunas situaciones consolidadas en la declaración de inconstitucionalidad de aquella, en qué supuestos, condiciones, circunstancias temporales, etc., que han llegado al TS. Correspondiendo a este tribunal la función de fijar jurisprudencia en el marco legal y constitucional y enjuiciar las pretensiones deducidas verificando la incidencia y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes<sup>21</sup>. Entramos, a continuación, a examinar las situaciones jurídico-tributarias consolidadas en la sentencia.

#### 1. Sentencias con efecto de cosa juzgada.

La primera situación jurídica intangible señalada por el TC comprendió las obligaciones tributarias decididas definitivamente, a la fecha de dictarse esta sentencia, mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada.

Esta primera situación, relativa a las sentencias con fuerza de cosa juzgada, está contemplada en el artículo 40.1 LOTC. Con lo cual, el TC aplicó dicho precepto consoli-

dando la situación jurídica-tributaria por la inacción del contribuyente.

Con carácter general, las sentencias firmes son inamovibles por evidentes exigencias del principio de seguridad jurídica. En la jurisdicción contencioso-administrativa, la revisión de sentencias firmes está limitada a unas causas tasadas y de interpretación restrictiva. Así, el artículo 102 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa<sup>22</sup> permite revisar las sentencias firmes, si se dan alguna de las siguientes circunstancias:

- Si después de dictada la resolución firme, se recobraren documentos decisivos, no aportados por causa de fuerza mayor o por obra de la parte en cuyo favor se hubiere dictado.
- Si la resolución se hubiera dictado en base a documentos que, al tiempo de dictarse aquélla, “ignoraba una de las partes haber sido reconocidos y declarados falsos o cuya falsedad se reconociese o declarase después”.
- Si se hubiera dictado en base a una prueba testifical, siendo este o aquellos condenados por falso testimonio dado en las declaraciones que sirvieron de fundamento a la sentencia.
- Si se dictara sentencia por cohecho, prevaricación, violencia u otra maquinación fraudulenta.

También procederá la revisión de la sentencia firme cuando el Tribunal Europeo de

20 STS 941/2024, núm. 339/2024, de 28 de febrero de 2024.

21 STS, de 26 de julio de 2022 (rec. cas. 7928/2020) sobre la aplicación de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021 citada en la STS 3294/2023, cit.

22 BOE, núm. 167, de 14 de julio de 1998.

Derechos Humanos<sup>23</sup> declare en una sentencia la vulneración de derechos del *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos*<sup>24</sup>, que por su gravedad y naturaleza no puedan corregirse sino mediante la revisión de la sentencia (y sin perjudicar derechos adquiridos por terceros de buena fe). Además, debe recordarse el carácter restringido en la exégesis de las causas en pro del principio de seguridad jurídica e intangibilidad de las sentencias firmes.

En consecuencia, *a priori*, la situación del contribuyente no dista de la que ya se había producido como consecuencia del pronunciamiento de la sentencia y su declaración de firmeza por inacción de aquél. No obstante, cabe plantear, al menos tres situaciones (sin ánimo de agotarlas) que afectaría a la capacidad de reacción del contribuyente, tras la STC 182/2021.

El primer supuesto sería el caso de que se cumpliera alguna de las causas que legitimara al contribuyente a solicitar la revisión de

la sentencia firme, por ejemplo, porque han aparecido documentos no aportados por la administración en el expediente administrativo que se remitió al tribunal. Aunque ello constituiría (si se cumplen los requisitos del precepto) un supuesto para revisar la sentencia firme, la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en el fundamento jurídico 6º de la STC 182/2021 impediría la revisión de dicha resolución, con el consiguiente quebranto del derecho a la tutela judicial efectiva.

Frente a esta situación consolidada, el contribuyente solo podría solicitar la revisión de la sentencia firme y, tras su denegación por los motivos expuestos, reproducirla ante el TC que, previsiblemente, rechazaría la petición por los mismos motivos, quedando como último cauce el recurso ante el TEDH por posible vulneración del derecho a un proceso equitativo del artículo 6.1<sup>25</sup> del CEDH. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de formular, en su caso, la reclamación de responsabilidad patrimonial<sup>26</sup>.

23 En adelante, TEDH.

24 Instrumento de Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente. BOE, núm. 243, de 10 de octubre de 1979. En adelante, CEDH.

25 Artículo 6.1 “*Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. La sentencia debe ser pronunciada públicamente, pero el acceso a la sala de audiencia puede ser prohibido a la prensa y al público durante la totalidad o parte del proceso en interés de la moralidad, del orden público o de la seguridad nacional en una sociedad democrática, cuando los intereses de los menores o la protección de la vida privada de las partes en el proceso así lo exijan o en la medida en que sea considerado estrictamente necesario por el tribunal, cuando en circunstancias especiales la publicidad pudiera ser perjudicial para los intereses de la justicia*”.

26 STS, 5 de diciembre de 2023 citada en Arranz De Andrés C. “La devolución de ingresos indebidos derivada de la inconstitucionalidad del Impuesto de Plusvalía municipal en la reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en Revista Española de Derecho Financiero, núm. 202, 2024, p. 26. En la misma línea, Arenas Sánchez, R. “La tendencia a la obligatoriedad de la revocación tributaria análisis comparado entre los ordenamientos español e italiano”, en Tributos Locales, núm. 168, 2024, p. 109. Y STS, 2 de febrero de 2024, citada en Esclapez Escudero, M., Marín-Barnuevo Fabo, D. “Nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de plusvalía con pérdida. Análisis crítico e implicaciones prácticas de la STS 339/2024 de 28 de febrero”, Grupo de Expertos en Haciendas Locales y Catastro (no consta núm. de pu-

El segundo supuesto sería cuando se hubiera dictado sentencia del TS (lo que derivaría en la firmeza de la sentencia de instancia), en medio del plazo de 20 días para la interposición de recurso de amparo (ex. artículo 41 LOTC) contra aquella. Dado que las sentencias firmes con efecto de cosa juzgada se ven afectadas por la inmutabilidad señalada en la STC 182/2021, el contribuyente tendría vetada la interposición del recurso de amparo. Con lo cual, su escaso margen de acción parece quedar limitado al mismo cauce señalado para el primer supuesto anterior.

El tercer supuesto sería el caso de que el TEDH se hubiera pronunciado sobre la cuestión del IIVTNU con resultado favorable al contribuyente, después de la STC 182/2021. Nos encontramos igualmente con una sentencia firme con efecto de cosa juzgada que no puede ser objeto de revisión, a tenor del alcance acordado en la STC. Sin embargo, en este caso concreto, entendemos que sí cabría la posibilidad de revisar la sen-

tencia en cuestión por imperativa aplicación del artículo 46 CEDH<sup>27</sup>.

Por otra parte, depurando la situación consolidada en la STC 182/2021 de aquellos asuntos en los que hubiere recaído sentencia con efecto de cosa juzgada, cabe señalar que los numerosos procesos judiciales en curso sobre el IIVTNU no se ven afectados por dicha situación.

En este sentido, aquellos procesos judiciales en curso sobre los que no se ha dictado sentencia, al momento de la STC 182/2021, se les podrá aplicar, al objeto de la *litis* en curso (que verse sobre el IIVTNU) la doctrina constitucional sobre la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL<sup>28</sup>. En este sentido, como señala García Moreno, la jurisprudencia del TS es abundante y unívoca considerando que no es menester analizar si se está ante situaciones o no de capacidad económica para declarar el derecho del contribuyente a obtener la devo-

blicación), Asociación Española de Asesores Fiscales, 2024, p. 8. Marín-Barnuevo Fabo, D. "La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal...cit., pp. 51-54.

27 "Artículo 46 Fuerza obligatoria y ejecución de las sentencias 1. Las Altas Partes Contratantes se comprometen a acatar las sentencias definitivas del Tribunal en los litigios en que sean partes. 2. La sentencia definitiva del Tribunal se transmitirá al Comité de Ministros, que velará por su ejecución. 3. Cuando el Comité de Ministros considere que la supervisión de la ejecución de una sentencia definitiva resulta obstaculizada por un problema de interpretación de dicha sentencia, podrá dirigirse al Tribunal con objeto de que éste se pronuncie sobre dicho problema de interpretación. La decisión de dirigirse al Tribunal se tomará por mayoría de dos tercios de los votos de los representantes que tengan derecho a formar parte del Comité. 4. Si el Comité considera que una Alta Parte Contratante se niega a acatar una sentencia definitiva sobre un asunto en que es parte, podrá, tras notificarlo formalmente a esa Parte y por decisión adoptada por mayoría de dos tercios de los votos de los representantes que tengan derecho a formar parte del Comité, plantear al Tribunal la cuestión de si esa Parte ha incumplido su obligación en virtud del párrafo 1. 5. Si el Tribunal concluye que se ha producido una violación del párrafo 1, remitirá el asunto al Comité de Ministros para que examine las medidas que sea preciso adoptar. En caso de que el Tribunal concluya que no se ha producido violación alguna del párrafo 1, reenviará el asunto al Comité de Ministros, que pondrá fin a su examen del asunto.".

28 STS 3513/2023, núm. 1102/2023, de 26 de julio de 2023. Un ejemplo lo podemos encontrar en esta sentencia donde, inicialmente, se promovió reclamación por ingresos indebidos en fecha 27 de febrero de 2017, cuestionando la inexistencia de incremento patrimonial y los métodos de cálculo de la base imponible. Tras los sucesivos recursos, la cuestión llegó al TS, tras el dictado de la STC 182/2021. Citó la STS 1092/2022 que aludía al hecho de haberse cuestionado la inexistencia del hecho imponible y los métodos de cálculo de la base imponible; declaraba como doctrina de interés casacional que tal caso no comprende una situación consolidada; y proyectó la misma al caso concreto referido a una rectificación de la autoliquidación.

lución de lo pagado por la liquidación o autoliquidación del IIVTNU. Incluye los casos en que en la instancia se aplicó la fórmula Cuenca o se sustanciaba la procedencia de corregir el impacto de la inflación en la determinación de la plusvalía a gravar donde ya había recaído jurisprudencia contradictoria a favor y en contra del contribuyente. Con lo cual, la ausencia de cosa juzgada permitía al contribuyente obtener la devolución del impuesto pagado como consecuencia de la STC 182/2021<sup>29</sup>. Aunque los ayuntamientos han intentado soslayar la aplicación de la STC 182/2021 alegando que se trata de una cuestión nueva, tal alegato ha sido desestimado<sup>30</sup>.

## 2. Resolución administrativa firme. Liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia

La segunda situación jurídica intangible señalada por el TC comprendió las obligaciones tributarias decididas mediante resolución administrativa firme, a la fecha de dictarse esta sentencia. Y, a estos efectos, el TC quiso aclarar que dentro de estas deben

comprenderse las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas, al momento de dictarse la STC 182/2021.

Esta severa limitación evidencia un desequilibrio entre la STC 59/2017, en la que se declaró la inconstitucionalidad de los preceptos del IIVTNU, sin restringir sus efectos, frente a la STC 182/2021, en la que se declaró la inconstitucionalidad con plenitud de efectos de los preceptos afectados, pero restringiendo desproporcionadamente sus efectos que entraron a exponer a continuación.

### 2.1. Reflexiones críticas al alcance de los efectos de la STC 182/2021 sobre las liquidaciones provisionales o definitivas

Según nuestro parecer, la consolidación de las liquidaciones provisionales o definitivas no impugnadas, al momento de dictarse la STC 182/2021, mermando cualquier posibilidad de recurso aún con los plazos abiertos para poder formularlos en sede judicial o administrativa, constituye una modulación del alcance de sus efectos poco afortunada<sup>31</sup> en términos jurídicos y de ponderación en la

29 García Moreno, V. A. “La devolución del Impuesto municipal de Plusvalía en las situaciones no consolidadas. Los efectos de la STC 182/2021”, en Carta Tributaria. Revista de Opinión, núm. 100, 2023, pp. 2-3.

30 García Moreno, V. A. “La devolución del Impuesto municipal de Plusvalía en las situaciones no consolidadas...cit., pp. 4 y 7, citando la STS núm. 1092/2022, de 26 de julio de 2022 (rec. 7928/2020), que esgrimió que “*la incidencia de la STC 182/2021 no puede calificarse de cuestión nueva*”, al encontrarnos con una alteración del marco normativo sobre el objeto litigioso en plena fase del proceso; aunque los argumentos jurídicos invocados por el contribuyente no fueran coincidentes casa con la cuestión y pretensión formulada. También en la STS, 1205/2023, de 28 de marzo (Recurso: 4254/2021) citada en Gomar Sánchez, J. I. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional”, en Revista Tributus de la Agencia Tributaria Madrid, núm. 2, 2024, p. 7.

31 Del mismo parecer, aunque aludió a otras cuestiones conexas, Marín-Barnuevo Fabo, D. “La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal...cit., p. 13. En particular, el autor señala, por un lado, la confusión creada por lo dispuesto en el artículo 38 LOTC y la eficacia de las SSTC, desde la publicación en el BOE. Y, por otro, por la inverosimilitud del dictado de la sentencia el mismo día de la votación con el añadido de dos votos particulares. En la misma línea (y también en desacuerdo con la modulación del alcance de efectos), Palao Taboada, C. “La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021...cit., pp. 51-52.

aplicación de los valores supremos constitucionales; y, además, desproporcionada.

Respecto a la ponderación de los valores constitucionales, en relación al artículo 40.1 LOTC (en consonancia con la doctrina de la STC 60/2015, de 18 de marzo), cabe considerar que, además del principio de seguridad jurídica, se debió tener presente la influencia de uno de los valores supremos de la Carta Magna (y, a la postre, de todo nuestro ordenamiento jurídico) como es el valor constitucional de la justicia<sup>32</sup> consagrado en el artículo 1.1 CE. A él debe responder no solo el artículo 40.1 LOTC sino el resto del ordenamiento jurídico debiendo priorizar sobre el de seguridad jurídica. Este último principio ha operado en beneficio de la administración tributaria y en detrimento de los contribuyentes que han soportado la exacción mediante el cálculo regulado en unos preceptos declarados contrarios a la CE; y, a la postre, contrarios a la justicia. Esto es así en tanto en cuanto el principio de seguridad jurídica se traslucen en la certeza del

ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados con la suficiente claridad evitando la confusión normativa que entendemos que se ha producido en el presente caso al cambiar las reglas de juego en mitad de la partida<sup>33</sup>.

En íntima conexión con lo anterior, la proyección de este alcance en nuestro ordenamiento jurídico ha desembocado en la conculcación del derecho fundamental<sup>34</sup> a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 CE que el TC ha definido como *“el derecho a obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada, fundada en Derecho y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes, lo que permite un control, desde el prisma de ese derecho, sobre si el veredicto o la resolución judicial que lo recoge son manifiestamente infundados, arbitrarios, irrazonables o irrazonados, o bien son fruto de un error patente que derive de las actuaciones (FJ 5)”*<sup>35</sup>.

Al mismo tiempo, como parte integrante de nuestro ordenamiento jurídico, no

---

32 STC, 6 de junio de 2011, fundamento de derecho 5, “*Y es que la justicia no es un valor ajeno y contrario al ordenamiento positivo, sino uno de los valores superiores del mismo (art. 1.1 CE), sin que sea lícito «sacrificar el cumplimiento de una norma constitucional..., en aras de una 'justicia material', que, entendida como algo contrapuesto a la Constitución, sería un concepto metajurídico inadmisible para el juzgador»* (STC 20/1987, de 19 de febrero, FJ 4)”. BOE, núm. 158, 4 de julio de 2011.

33 STC, 8 de octubre de 2024, fundamento de derecho 9 bis, “*De acuerdo con la doctrina de este tribunal [recogida, entre otras, en las SSTC 81/2020, de 15 de julio, FJ 14 b], y 14/2021, de 28 de enero, FJ 2], la seguridad jurídica ha de entenderse como la «certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados»* (STC 156/1986, de 31 de enero, FJ 1), procurando «la claridad y no la confusión normativa» (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4), así como «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho» (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5). En definitiva, «solo si en el ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeren confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica» (SSTC 96/2002, de 25 de abril, FJ 5; 93/2013, de 23 de abril, FJ 10, y 161/2019, de 12 de diciembre, FJ 4, por todas)”. BOE, núm. 277, 16 de noviembre de 2024.

34 Sin entrar en otra posible conculcación, como la igualdad en aplicación de la ley.

35 Sentencia 72/2024, de 7 de mayo de 2024, fundamento de derecho 4, BOE, núm. 140, 10 de junio de 2024. En la misma línea, parecen decantarse Cudero Blas, J., Huelin Martínez De Velasco, J. “El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿Un poder constituido no sujeto a la Constitución?: SSTS de 10 de julio de 2023 Rec. Núm. 4701/2022 y 5181/2022”, en Revista Técnica Tributaria, núm.142, 2023, pp. 240-241.

podemos olvidar el derecho a un proceso equitativo que garantiza el CEDH (art. 6.1) sobre el que la Sentencia del TEDH, de 12 febrero 2004, Caso Pérez contra Francia, recordó que “el derecho a un proceso justo ocupa un lugar tan eminente en una sociedad democrática que no se justifica una interpretación restrictiva del artículo 6.1: el espíritu del Convenio exige no tomar el término «litigio» en una acepción demasiado técnica y darle una definición más material que formal”. En nuestra opinión, la limitación del alcance de los efectos de la STC 182/2021 en el estadio de un derecho fundamental como es el acceso a la tutela judicial efectiva choca frontalmente con el derecho a proceso equitativo contemplado en dicho Convenio.

En la misma sede de los derechos fundamentales, es menester traer a colación el artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea<sup>36</sup> que garanti-

za igualmente del derecho a la tutela judicial efectiva<sup>37</sup> y a un juez imparcial. El artículo 52 CDFUE<sup>38</sup> admite la posibilidad de que pueda haber límites, pero respetando siempre el contenido esencial de esos derechos y libertades y el principio de proporcionalidad, salvo aquellas limitaciones necesarias que respondan a objetivos de interés general o a la protección de derechos y libertades de los demás. Así, en la *Sentencia del Tribunal de Justicia*<sup>39</sup> (Sala Primera), de 26 de septiembre de 2024, asunto C-792/22, la Corte de Luxemburgo entró a cuestionar la interpretación que había realizado el Tribunal Constitucional de Rumanía referido al derecho a la tutela judicial efectiva esgrimiendo que “los Estados miembros deben asegurarse de que la regulación concreta del ejercicio de las vías de recurso en caso de infracción de las obligaciones establecidas en esta Directiva no afecte de forma desproporcionada al derecho a la tutela judicial efectiva que recoge el artículo 47 de

36 Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, DOUE 30.3.2010, C 83/389. En adelante, CDFUE.

37 Su tenor literal es “Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar. Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia.”.

38 “Artículo 52.1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás. 2. Los derechos reconocidos por la presente Carta que constituyen disposiciones de los Tratados se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites determinados por éstos. 3. En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa. 4. En la medida en que la presente Carta reconozca derechos fundamentales resultantes de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, dichos derechos se interpretarán en armonía con las citadas tradiciones. 5. Las disposiciones de la presente Carta que contengan principios podrán aplicarse mediante actos legislativos y ejecutivos adoptados por las instituciones, órganos y organismos de la Unión, y por actos de los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión, en el ejercicio de sus competencias respectivas. Sólo podrán alegarse ante un órgano jurisdiccional en lo que se refiere a la interpretación y control de la legalidad de dichos actos. 6. Se tendrán plenamente en cuenta las legislaciones y prácticas nacionales según lo especificado en la presente Carta. 7. Las explicaciones elaboradas para guiar en la interpretación de la presente Carta serán tenidas debidamente en cuenta por los órganos jurisdiccionales de la Unión y de los Estados miembros.”.

39 En adelante, STJUE.

*la Carta (véase, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2023, Nemzeti Adatvédelmi és Információszabadság Hatóság, C-132/21, EU:C:2023:2, apartados 50 y 51)".*

*En la STJUE (Sala Décima), de 24 de octubre de 2024, asunto C-476/23, sobre el derecho a la tutela judicial efectiva contenida en la CDFUE el tribunal esbozó que el "principio de tutela judicial efectiva, garantizado por las disposiciones del artículo 47 de la Carta, en virtud del cual incumbe a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros ofrecer una tutela judicial de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables (sentencia de 20 de abril de 2023, DIGI Communications, C-329/21, EU:C:2023:303, apartado 33 y jurisprudencia citada). Por consiguiente, la interpretación de esta disposición debe tener en cuenta la importancia de este derecho fundamental, tal como resulta de la concepción general de la Carta. En particular, es menester tomar en consideración que, si bien es cierto que el artículo 52, apartado 1, de la Carta admite limitaciones al ejercicio del derecho fundamental en cuestión, no lo es menos que dicha disposición exige que toda limitación respete el contenido esencial de ese derecho fundamental y requiere además, que, con observancia del principio de proporcionalidad, la limitación sea necesaria y responda efectivamente a objetivos de interés general (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2023, DIGI Communications,*

*C-329/21, EU:C:2023:303, apartado 40 y jurisprudencia citada)".*

Pese a la justificación que ofrece el TS en su STS 3316/2023 sobre las limitaciones del alcance de efectos en la STC 182/2021 en el sentido de que "sólo puede tener como apoyo intereses públicos de mayor protección", resulta difícil encontrar un mínimo juicio de garantía y proporcionalidad entre el hecho de tapiar la puerta de acceso a la vía judicial para que los contribuyentes pudieran tutelar sus derechos e intereses legítimos con la garantía de un contenido mínimo del derecho a la tutela judicial y la debida proporcionalidad propugnada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>40</sup>.

Por otro lado, pero en sintonía con todo lo anterior, entendemos que no puede afirmarse que el principio de seguridad jurídica haya tenido su mejor proyección con la modulación de los efectos en la STC 182/2021. En este sentido, la necesidad de certeza como exigencia esencial de este principio se ha ausentado a la hora de aplicar los preceptos relativos a los recursos y reclamaciones tributarias (artículos 213 a 249 LGT) impidiendo a los contribuyentes formular los oportunos recursos en vía administrativa; y, en su caso, el posterior acceso a la vía judicial, en los casos que no comprendían liquidaciones firmes o provisionales que habían ganado firmeza; o la iniciación de los procedimientos especiales

40 Marín-Barnuevo Fabo, D. "La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal...cit., p. 22. El autor recuerda que la jurisprudencia del TJUE ha exigido dos requisitos esenciales para admitir la limitación de efectos en las sentencias, a saber, la buena fe de las partes interesadas y el riesgo de trastornos graves (STJUE, de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, Kalinchev, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50; Sentencias del TJUE de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC SA y otros, C-338/11 a C-347/11, p. 59 —NFJ046753—; de 23 de octubre de 2012, Emeka Nelson y otros, C-581/10 y C-629/10, ap. 91 —NCJ057422—; de 21 de marzo de 2013, RWE Vertrieb AG contra Westfalen eV, C-92/11, ap. 56 y ss.). Y, en el presente caso, no puede apreciarse buena fe por parte del Gobierno en el IIVTNU.

de revisión tributaria. Del mismo modo que sucediera con la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, la STC 182/2021 precintó los canales de tutela de los derechos e intereses legítimos de los contribuyentes en sede administrativa.

Finalmente, queremos señalar que es cierto que debe reconocerse la importancia que habría supuesto la extensión universal de los efectos de la STC 182/2021 con el consiguiente quebranto para el erario público. Sin embargo, frente a esta postulación, en nuestra opinión, deben primar criterios jurídicos en cuanto garantes del ordenamiento jurídico frente a consideraciones de otra índole<sup>41</sup>. Y, en cualquier caso, la salvaguarda de los intereses financieros no puede obviar el necesario juicio de proporcionalidad que requería la modulación del alcance de los efectos en dicha STC.

## ***2.2. Doctrina jurisprudencial. Entrada en vigor de las restricciones a la impugnación de las liquidaciones tributarias. STS 3294/2023, de 10 de julio de 2023***

A pesar del carácter restrictivo del alcance de efectos de la STC 182/2021, los contribuyentes han librado diversas batallas judiciales con variedad de planteamientos que van desde la aclaración de los momentos en que se podía o no impugnar las liquidaciones tributarias (aunque la STC 182/2021 fue diáfana en este sentido) hasta intentar aclarar, matizar o modificar el alcance de efectos de la declaración de inconstitucionalidad de

los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL en la STC 182/2021 y en qué casos.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Pontevedra dictó la sentencia, núm. 96/2022, de 10 de mayo, estimando la demanda interpuesta por un contribuyente. Éste había interpuesto un recurso de reposición contra la liquidación del IIVTNU, en fecha 5 de noviembre de 2021, es decir, antes de la publicación en el BOE de la STC 182/2021, el 25 de noviembre de 2021.

Los fundamentos esgrimidos por el Juzgado de Pontevedra (que compartimos en cuanto a la sustancia, pero no en la interpretación que realiza sobre la literalidad de las restricciones de la STC 182/2021) fueron esencialmente tres:

A. “debe interpretarse en términos estrictos o restrictivos, toda vez que sacrifica de manera relevante los principios constitucionales de tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y control judicial de la actuación administrativa (art. 106.1 CE), dotando de inmunidad a actos nulos recurridos en plazo”.

B. “Pues bien, de todo ello se puede concluir que la restricción entró en vigor en la fecha de publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional en el Boletín Oficial del Estado, esto es, el 25 de noviembre de 2021, en lugar de en la que se firmó (26 de octubre anterior).

Así se deduce de la interpretación sistemática de esta STC con lo dispuesto en el artículo 164.1 de la Constitución y en el artículo 38.1

41 Sin entrar en otras consideraciones sobre la excesiva o no carga fiscal que los españoles han podido soportado a lo largo de los años.

*Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en los que expresamente se circunscribe la generación de “efectos generales” de las sentencias estimatorias a la “fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado”, y no a la de su firma”.*

*C. “Esta conclusión resulta lógica y razonable considerando asimismo la naturaleza “constitutiva”, innovativa o creativa de ese concreto apartado de la STC 182/2021. El reconocimiento de inmunidad a actos administrativos no firmes viciados de nulidad es una determinación restrictiva de derechos no contemplada hasta ahora en nuestro ordenamiento jurídico. El mismo principio de seguridad jurídica que con esta excepción se pretende salvaguardar, obliga a que la misma no pueda entrar en vigor antes de adquirir efectos generales mediante su publicación en el BOE”.*

La Diputación de Pontevedra formuló recurso de casación contra dicha sentencia planteando dos cuestiones, una de las cuales, en el caso que nos ocupa, era *“Precisar si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza. [...]”*.

Para resolver la cuestión planteada sobre *“el momento temporal en que debía desplegar efectos la declaración de inconstitucionalidad bien en el momento de dictarse sentencia bien en el momento de publicarse en el BOE”*, la STS 3294/2023, en su fundamento jurídico

4º, citó como doctrina la sentada en la STS de 26 de julio de 2022 (rec. cas. 7928/2020).

El TS recordó la no necesaria falta de correspondencia entre efectos y alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad, y la facultad del TC para modular y determinar la intangibilidad de las situaciones jurídico-tributarias en cada caso valorando los principios constitucionales e intereses en conflicto que requieran mayor protección. A la sazón, reconoció que, aunque el artículo 164.1 CE y el artículo 38.1 LOTC disponen que las SSTC declaratorias de inconstitucionalidad producen efectos desde su publicación en el BOE, en el presente caso, la STC 182/2021 indudablemente determinó su voluntad de fijar la intangibilidad de las situaciones consolidadas desde la fecha de la sentencia y no en otro momento<sup>42</sup>; siendo el órgano judicial constitucional el que ostenta la potestad de interpretar la delimitación temporal de las situaciones intangibles, ante la ausencia de la LOTC.

El TS fijó como doctrina en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que las liquidaciones provisionales o definitivas del IIVTNU impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, no podrán ser impugnadas alegando la declaración de inconstitucionalidad de dicha sentencia ni tampoco podrá formularse solicitud de rectificación regulada en el artículo 120.3 LGT, salvo las realizadas al momento de dictarse la STC referida.

Por otro lado, el TS también fijó como doctrina que sí será posible impugnar dentro de los plazos legales en sede administrativa

<sup>42</sup> El TS justificó esta disfuncionalidad citando precedentes doctrinales del TC de casos anteriores puntualizando la posibilidad de la publicación previa al BOE por otros medios, como fue el caso de la STC 182/2021 que se publicó la nota informativa 99/2021, de 26 de octubre de 2021.

y judicial las liquidaciones provisionales o definitivas que fueran firmes, al momento de dictarse la STC 182/2021, así como solicitar la rectificación de la autoliquidación prevista en el artículo 120.3 LGT dentro del plazo legalmente previsto, pero fundamentando sus pretensiones en argumentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021.

En los apartados siguientes, nos detendremos con más detalle en esta última parte de la doctrina fijada por el TS. No obstante, cabe adelantar que, si bien el contribuyente tiene vetada la posibilidad de que se aplique la declaración de inconstitucionalidad (amén de aquellos casos en que su circunstancia se encontrara dentro de los supuestos que la STC 182/2021), por vía indirecta podría llegar a beneficiarse de la aplicación de la misma. Si bien, ello no sucederá en todos los casos no pudiendo beneficiarse todos los contribuyentes afectados por su exclusión de las situaciones consolidadas.

Finalmente, el TS estimó el recurso de casación interpuesto por la Diputación de Pontevedra y desestimó la demandada que había sido estimada por el Juzgado de los Contencioso-administrativo núm. 1 de Pontevedra, no pudiendo pues el contribuyente recuperar el impuesto abonado.

Por añadidura, en la misma línea que la anterior resolución (y otras tantas que consolidan la doctrina unánime del TS sobre esta cuestión), la STS 5624/2024<sup>43</sup> resolvió

en los mismos términos una cuestión igual<sup>44</sup> a la estudiada, fijando, por tanto, la misma doctrina<sup>45</sup>.

### **3. Autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de dictarse la sentencia**

Siguiendo con el contenido de la segunda situación jurídica intangible señalada en la STC 182/2021 (obligaciones tributarias decididas mediante resolución administrativa firme, a la fecha de dictarse esta sentencia), el TC también añadió que deben comprender las autoliquidaciones reguladas en el artículo 120.3 LGT cuya rectificación no haya sido solicitada a la fecha de la STC 182/2021. Al igual que en el caso de las liquidaciones provisionales o firmes, nos encontramos con una limitación excesivamente rígida que entramos a abordar a continuación.

#### **3.1. Reflexiones críticas al alcance de los efectos de la STC 182/2021 sobre las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones**

En este apartado, cabe reproducir lo argumentado en el epígrafe 2.1 anterior. En consonancia con ello, a nuestro entender, la consolidación de las autoliquidaciones sin posibilidad de formular rectificación sino hasta la fecha del dictado de la STC 182/2021, traspasa las fronteras de la proporcionalidad y, en cierta medida, se aísla del valor supremo de la justicia que propugna

43 STS 5624/2024, núm. 1863/2024, de 21 de noviembre de 2024.

44 El supuesto de hecho enjuiciado comprendió una liquidación del IIVTNU notificada al contribuyente, antes de dictarse la STC 182/2021, pero que fue impugnada después de dicha fecha, si bien antes de la publicación de la STC 182/2021 en el BOE. El recurso de casación fue interpuesto por el Ayuntamiento de Alcalá de Henares.

45 Citando las SSTS, núm. 949/2023, de 10 de julio y núm. 978/2023, de 12 de julio.

nuestra Carta Magna (artículo 1.1 CE) en favor del principio de seguridad jurídica que solo beneficia a la administración tributaria.

En esta línea, al igual que se aludió con la consolidación de las liquidaciones provisionales o firmes, la modulación de alcance de efectos de la STC no supera el juicio de proporcionalidad en tanto en cuanto se censura el acceso a la vía de recursos administrativos y a la tutela judicial efectiva (en el mismo sentido que formulamos en el epígrafe 2.1 anterior por quebrantamiento del artículo 6.1 del CEDH y el artículo 47.1 CDFUE) sin ponderación alguna ni garantizar un contenido esencial mínimo de aquel derecho fundamental que case con el principio de seguridad jurídica del que se debe partir para poder ejercer la vía de recursos administrativos y judiciales. Principio de seguridad jurídica que debe proyectarse de manera ecuánimme tanto a la administración tributaria como a los contribuyentes.

En el presente caso, el contribuyente se ha visto privado de dar aplicación a un precepto vigente como es el artículo 120.3 LGT que reconoce el derecho a solicitar la rectificación de autoliquidaciones, además de los preceptos relativos a los recursos y reclamaciones tributarias reguladas en los artículos 213 a 249 LGT impidiendo a los contribuyentes formular los oportunos recursos en vía administrativa y, en su caso, el acceso a la vía judicial. Como postula Pagès i Galtés, si el administrado no ha impugnado la liquidación o no ha solicitado la rectificación de la autoliquidación es por buena fe entendiendo que el acto de liquidación tributaria era

conforme a la CE. Luego, en tanto el TC no disponga otra cosa, atenta con el principio de equidad inspirado en los principios de generalidad e igualdad impedir la revisión de actos firmes, estén o no prescritos<sup>46</sup>.

Debe tomarse conciencia de que la modulación del alcance de efectos en la STC 182/2021 no es un asunto baladí, en la medida en que, si no se restringieran sus efectos, supondría la posibilidad de que todos los contribuyentes que hubieran soportado el gravamen en todos los Consistorios locales del territorio español reclamaran el reembolso. Sin embargo, a nuestro entender, la modulación realizada en la STC 182/2021 parece haberse regido más por consideraciones económicas que jurídicas al haber prescindido de valores esenciales como el de justicia y haber censurado derechos fundamentales esenciales como el derecho a la tutela judicial efectiva, además de aplicar de manera cuestionable el principio de seguridad jurídica.

### ***3.2. Doctrina jurisprudencial. Entrada en vigor de las restricciones a la solicitud de rectificación de autoliquidaciones***

La limitación de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones en la STC 182/2021 en la modulación del alcance de efectos también ha generado prolíficos debates judiciales en la misma línea que con las liquidaciones provisionales y firmes.

Ahora entramos en el estudio de algunas sentencias donde empiezan a aclararse algunos supuestos que permiten formular la solicitud de rectificación de la autoliquidación (y también la impugnación de las li-

46 Pagès i Galtés, J. "Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos...cit., p. 23.

quidaciones provisionales o firmes) en casos específicos.

### 3.2.1. STS 5626/2024, de 18 de noviembre de 2024. Existencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

En la STS 5626/2024<sup>47</sup>, de 18 de noviembre de 2024, el TS resolvió un asunto que guarda gran similitud con los estudiados en apartados anteriores<sup>48</sup> del presente trabajo.

El contribuyente había formulado solicitud de rectificación, en fecha 4 de noviembre de 2021, es decir, con posterioridad a la fecha de la STC 182/2021 y antes de su publicación en el BOE, que fue desestimada. El tribunal de instancia estimó la demanda del contribuyente (que alegó la inconstitucionalidad de los métodos de cálculo de la base imponible) al considerar que no se trataba de una situación consolidada y que dicha solicitud se había presentado dentro del plazo de prescripción tributaria.

Luego, la cuestión casacional planteada, en la misma línea ya estudiada con anteriori-

dad, era *“Determinar si las solicitudes de rectificación formuladas después de dictarse la STC 182/2021, de 26 de octubre, pero antes de la publicación de la sentencia (25 de noviembre de 2021), tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser rectificadas con fundamento exclusivo en la mencionada sentencia”*.

El TS resolvió reiterando la misma doctrina<sup>49</sup> que ha seguido para las liquidaciones consolidadas estimando el recurso formulado por la administración<sup>50</sup>. No obstante, el TS advirtió que *“no se niega la existencia de un incremento de valor de los terrenos en la cuantía fijada en la determinación de la base imponible de las liquidaciones y por más que no se invocase expresamente la STC 182/2021, y se hiciera mención a la STC 59/2017”*, lo cual indica que, según los casos, cabe la posibilidad de solicitar la referida rectificación de la autoliquidación. Si bien, guarda relación con la STC 59/2017 y la falta de restricción de efectos que con la STC 182/2021. Un supuesto en esta línea lo veremos en el epígrafe siguiente.

47 STS 5626/2024, núm. 1828/2024, de 18 de noviembre de 2024.

48 Vid. epígrafe 2.2.

49 Tras citar las restricciones de la STC 182/2021, La fijación de la doctrina que las SSTS (incluyendo las citadas en el presente trabajo) es que *“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”*. En la misma línea y supuesto litigioso, cabe citar la STS 5363/2024, núm. 1761/2024, de 4 de noviembre de 2024 y STS 5627/2024, núm. 1862/2024, de 21 de noviembre de 2024.

50 En concreto, el TS argumentó que *“debe prosperar el recurso de casación dado que la sentencia recurrida niega indebidamente la calificación de situación consolidada a la solicitud de rectificación de la autoliquidación aquí impugnada, que no se planteó hasta el día 4 de noviembre de 2021, por tanto, con posterioridad al día 26 de octubre de 2021 y cuya impugnación se fundamentó exclusivamente en aquella declaración de inconstitucionalidad en que se dictó la STC 182/2021”*.

### 3.2.2. STS 5623/2024, de 20 de noviembre de 2024. Inexistencia de incremento o decremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

La STS 5623/2024, de 20 de noviembre de 2024<sup>51</sup> resolvió otro asunto relativo a una rectificación de autoliquidación con las mismas características que los supuestos de las sentencias que se acaban de exponer.

En el presente caso, se dio la particular circunstancia de que el contribuyente, además, había alegado la inexistencia de incremento patrimonial. Por ello, el TS estimó el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Santander fijando la reiterada, unánime y consolidada doctrina ya señalada, pero, a la vez, ordenó retrotraer las actuaciones al momento anterior a dictar sentencia para que el tribunal *a quo* entrara a valorar el motivo de fondo<sup>52</sup> referido a la inexistencia de incremento patrimonial.

En conclusión, como se adelantó en el apartado anterior, se admite la rectificación de autoliquidaciones cuando ha habido inexistencia o decremento patrimonial que motiven la no exacción del IIVTNU. Si bien, como se aclara en la doctrina jurisprudencial, es posible dicha rectificación de la autoliquidación “*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 inexcusadamente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras, STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual*

*que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021*”. Con lo cual, esta apertura a la rectificación de la autoliquidación, liquidaciones provisionales o firmes carece de relevancia, a los efectos de la STC 182/2021, salvo los casos de cuota tributaria con alcance confiscatorio.

No obstante lo anterior, podría darse el caso (aunque en la práctica sea remoto) que una autoliquidación pueda ser objeto de rectificación desembocando en una sentencia de nulidad de la liquidación por irregularidades que motiven la retroacción de las actuaciones al momento previo a dictarse la liquidación. Y, tras subsanar dicha irregularidad y acreditarse que sí hubo incremento patrimonial, ya no se pueda girar liquidación por el vacío normativo que había al momento de dictar referido a la base imponible y la imposibilidad de aplicar retroactivamente el Real Decreto-ley 26/2021, posteriormente aprobado.

## 4. La expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos declarados inconstitucionales y el vacío normativo.

Como se aludió cuando expusimos los efectos de la STC 182/2021, en su fundamento jurídico 6º, se decretó la expulsión de los artículos 107.1, párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL 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.

51 STS 5623/2024, núm. 1839/2024, de 20 de noviembre de 2024.

52 En aras de evitar quiebras del derecho a la tutela judicial efectiva.

En consecuencia, a partir de ese momento, haciendo abstracción del alcance de la sentencia, la situación del contribuyente es la siguiente en las relaciones jurídico-tributarias que se relacionan, a continuación:

- El nacimiento de la obligación tributaria derivado de un hecho imponible posterior a la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU no permitirá a la administración tributaria girar liquidación alguna al contribuyente, ante la ausencia de una base imponible<sup>53</sup> y elementos esenciales de determinación de la deuda tributaria<sup>54</sup> en esta figura tributaria que deberá colmarse por imperativo del principio de reserva de ley prevista en el artículo 8.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>55</sup>. Todo ello, hasta la posterior aprobación del Real Decreto-ley 26/2021<sup>56</sup>.
- En aquellos casos en que el contribuyente no hubiera presentado ni abonado voluntariamente la autoliquidación del IIVTNU, sin que haya mediado requerimiento por la administración local, ésta no podrá reclamarle deuda alguna por la generación del hecho imponible, aunque se hubiera producido antes de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos ya señalados.

- En los casos en que los Ayuntamientos no hubieran girado aún la liquidación del IIVTNU, tras la aportación por parte del contribuyente de la documentación preceptiva, a tal efecto y/o la remisión de las entidades obligadas a colaborar con la administración tributaria (ex artículo 93.4 LGT), ya no podrá girar liquidación alguna.

Por ende, tras la declaración de la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL en la STC 182/2021, pueden apreciarse efectos favorables al contribuyente en determinados supuestos. Algunos de carácter transitorio, como es el caso de los hechos imponibles generados con posterioridad a la declaración de inconstitucionalidad hasta la aprobación de una nueva norma de rango legal que colmara el vacío normativo del impuesto (lo que dio lugar al Real Decreto-ley 26/2021). Y otros efectos irreversibles, como son los casos en que, por una razón u otra, no se llegó a girar liquidación o autoliquidación por el IIVTNU.

## 5. Situaciones jurídico-tributarias objeto de revisión con incidencia en las situaciones consolidadas en la STC 182/2021

Como se ha expuesto en la doctrina jurisprudencial del TS<sup>57</sup>, existen una serie de situaciones jurídico-tributarias consolidadas

53 Regulada en el artículo 107.1 TRLHL, antes de declararse su nulidad.

54 En el presente caso, nos referimos al periodo de generación del incremento de valor.

55 BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003. En adelante, LGT.

56 Secretaría de Estado. Dirección General de Tributos. Consultas Vinculante, V3074-21, de 7 de diciembre de 2021.

57 En entre otras, las ya citadas STS 3294/2023, de 10 de julio de 2023 y STS 3316/2023, de 13 de julio de 2023.

cuya revisión e impugnación restringe la STC 182/2021 en irrisorios lapsos temporales y circunstanciales, al momento de dictarse aquella sentencia.

En la misma línea, se ha aclarado que tampoco pueden ser objeto de revisión estas situaciones jurídico-tributarias consolidadas mediante los procedimientos especiales de revisión tributaria<sup>58</sup>. Con lo cual, se cierra en pleno cualquier opción que pudiera tener el contribuyente para intentar atacar aquellas situaciones consolidadas.

Por otro lado, la doctrina jurisprudencial ya reseñada ha aclarado que sí se pueden:

- Impugnar en sede administrativa y judicial dentro de los plazos legalmente establecidos las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran ganado firmeza al momento de dictarse la STC 182/2021 siempre que se deduzcan argumentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021.
- Solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT fundamentadas en causas distintas a la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021.
- Entre los diversos argumentos que pueden formularse en las respectivas impugnaciones, recursos o solicitudes, estarían, entre otros, la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017<sup>59</sup> que someten a exacción operaciones en las que no ha habido incremento de valor; o cuando la

cuota tributaria alcanza un carácter confiscatorio (STS 126/2019).

En conclusión, ataña ahora examinar los supuestos no consolidados (en la STC 182/2021) y las posibles vías que puede disponer el contribuyente para impugnar las liquidaciones o revisar las autoliquidaciones por otros motivos distintos a la sentencia; y que, a la postre, pudiera derivar en la anulación del acto de gravamen por el IIVTNU cuya consecuencia desembocaría en la imposibilidad de girar una nueva liquidación al contribuyente debido al vacío normativo derivado de la STC 182/2021, al momento en que se dictó dicha liquidación.

Debemos aclarar que no se pretende promover una suerte de lotería donde el contribuyente intente promover los procedimientos tributarios o de revisión para intentar obtener una declaración de nulidad del acto de gravamen, sino que nos referimos a aquellas situaciones jurídico-tributarias que objetivamente impliquen el inicio de un procedimiento de gestión, inspección o de revisión tributaria por motivos fundados, por ejemplo, una comprobación de valores, la obtención de documentos que motiven la necesidad de dejar sin efecto la liquidación con el consiguiente deber de girar otra, la condición resolutoria de un contrato, etc. Todo lo cual, no va a beneficiar a todos los contribuyentes, sino aquellos en los que se han dado tales circunstancias.

Asimismo, no es nuestra intención agotar la amplia casuística que puede darse en el tráfico jurídico y tributario, sino sólo exponer

58 Así lo concluye la STS 941/2023, en su fundamento jurídico segundo, tras citar la STC 108/22, 26 de septiembre.

59 Por la ausencia de limitación sobre la proyección de sus efectos.

unas ideas generales sobre situaciones que, si se dieran en el caso del contribuyente en cuestión, podría beneficiarse de los efectos de la STC 182/2021. Y ello, circunscrito a aquellos procedimientos tributarios<sup>60</sup> y modalidades en que pudiera ser más factible la práctica de los supuestos que se exponen, sin entrar en otras que resultarán más remotas que se den en la práctica.

### 5.1. Situaciones jurídico-tributarias objeto de revisión en los procedimientos de gestión tributaria

Dentro de las funciones de la administración tributaria en el ámbito de la gestión reguladas en el artículo 117 LGT, cabría destacar al objeto del presente estudio las de recepción y tramitación de comunicaciones de datos, verificación de datos, comprobación limitada, comprobación de valores y la práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas<sup>61</sup>.

En el marco de las actuaciones de verificación de datos (ex. artículo 131 LGT), la administración tributaria podrá iniciarlos, entre otros motivos, cuando se aprecie la indebida aplicación de la normativa tributaria de forma patente o de los justificantes aportados en la liquidación o autoliquidación [apartado c)]; o cuando se precise aclarar o

justificar algún dato referido a la liquidación o autoliquidación, si no se refiere a la realización de actividades económicas.

Esta modalidad de gestión tributaria se inicia de oficio por parte de la administración<sup>62</sup>. Si bien, consideramos que el contribuyente puede instar a la administración para que lo inicie (no quedando pues a su discrecionalidad) fundamentando debidamente la petición. En tal caso, la administración estará obligada a iniciarlos, si existe el deber jurídico de hacerlo. Dentro de los motivos señalados previstos en el artículo 131 LGT, podríamos encontrarnos, por ejemplo, con una sentencia que declarase parcialmente nula una calificación de terrenos rústicos a urbanos, incidiendo notoriamente en la liquidación del IIVTNU que obligaría a la Corporación local a dejar sin efecto el acto de liquidación del IIVTNU y girar una nueva liquidación que, como consecuencia, de la expulsión de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL y del vacío normativo derivado del mismo, no podría realizar con la consiguiente devolución al contribuyente del impuesto pagado en su momento.

Con lo cual, nos encontraríamos con un supuesto en el que se ha promovido la iniciación de un procedimiento de gestión tributaria por causas distintas a la declaración de inconstitucionalidad declarada en la

60 En la senda de la STC 182/2021, la vía judicial solo parecería factible mediante dos canales. El primero, en los litigios judiciales, solicitar al tribunal la elevación de una cuestión prejudicial ante el TJUE, a los efectos de que se declare, si la STC 182/2021 infringe la CDUE. Si se plantease dicha cuestión y el TJUE se pronuncia confirmado dicha infracción, entendemos que quedaría abierta bien la posibilidad de instar, en su caso, los procedimientos especiales de revisión tributaria para solicitar la aplicación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad (en los términos, en su caso, que indicase el TJU) o el recurso a la institución de la responsabilidad patrimonial. El segundo dependerá de la voluntad del contribuyente de llevar la posible infracción del derecho a juicio equitativo al TEDH.

61 Apartados, a), f), g), h) e i) del artículo 117 LGT.

62 En la práctica, lo lógico es que se abstenga de hacerlo, si aprecia que ello le va a deparar un perjuicio.

STC 182/2021, acorde a la doctrina del TS. Sin embargo, el resultado final desembocaría en la aplicación de los efectos de inconstitucionalidad de la referida STC.

Por otra parte, en el procedimiento de comprobación de valores (ex. artículo 134 LGT), podemos encontrarnos con un supuesto inicial de inexistencia de incremento de valor de un terreno urbano, a tenor de la declaración presentada por el contribuyente. Tras una comprobación de valores realizada por la administración tributaria local (antes de dictarse la STC 182/2021), se concluye que el valor declarado por el contribuyente era superior. Con lo cual, habría incremento de valor del terreno derivando en una liquidación del IIVTNU. Y, tras una contienda judicial, se determine un valor intermedio entre el declarado por el contribuyente y el valorado por la administración con la siguiente necesidad de anular el acto para girar una nueva liquidación acorde al valor determinado en la sentencia judicial. Ello, como se expuso en el párrafo anterior, debe entrar en la imposibilidad de la administración local de girar la nueva liquidación dada la ausencia de determinación de la imponible del IIVTNU, al momento en que debía darse dicho acto de gravamen<sup>63</sup>.

En consecuencia, estaríamos nuevamente ante un supuesto que daría lugar a la

iniciación de un procedimiento de gestión tributaria por causas distintas a la declaración de inconstitucionalidad declarada en la STC 182/2021, en sintonía con la doctrina del TS. El resultado final tendría como consecuencia la aplicación de los efectos de la referida STC.

En el marco de las actuaciones de comprobación limitada, a *priori*, se prevé una remota repercusión en tanto en cuanto no es previsible que, en el marco jurídico en que quedó el IIVTNU, tras la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, la administración vaya a iniciar este tipo de procedimiento. Máxime si, la liquidación o autoliquidación girará su momento dio un resultado a pagar al contribuyente y dicho acto fue consolidado por la modulación de efectos de la STC. Si bien, al igual que comentamos en el caso de la comprobación de valores, podría darse un caso similar, si el procedimiento se inició antes de la STC 182/2021 y la administración tributaria hubiera tenido que girar liquidación, al momento de la STC o posteriormente. En tal caso, entendemos que podría haber tenido especial relevancia la función de comprobación prevista en el artículo 136.2.b) LGT<sup>64</sup>.

Finalmente, las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones (ex. art. 120.3 LGT) erigen una modalidad esencial en el

63 En función de las fechas en que se dictara la sentencia que determinó el valor del terreno, si fue posterior a la fecha de la STC 182/2021, se beneficiaría de la ausencia de cosa juzgada y, en consecuencia, el tribunal podría aplicar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, aunque dicha argumentación no se hubiera planteado inicialmente.

64 “En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones: [...] b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario”.

marco de la gestión tributaria en tanto en cuanto permite al contribuyente iniciar (a instancia de parte) la solicitud de rectificación. No podrá hacerlo fundamentándola en la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, pero sí podría basar su solicitud en otras consideraciones.

Supongamos un supuesto de preterición desconocida en el ámbito del derecho de sucesiones que dé lugar a la nulidad de las disposiciones testamentarias que implica una modificación del reparto de haber hereditario<sup>65</sup>. Ello obligaría a anular las liquidaciones giradas por el IIVTNU que, si se acordaron antes de declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, no se podrá dictar un nuevo acto de liquidación tributaria. Por ende, nos encontraríamos con un supuesto en el que se inicia la rectificación de una autoliquidación por causas distintas a lo previsto en la STC 182/2021, pero que la consecuencia jurídica final llevaría al mismo resultado que es la liberación total del gravamen en favor del contribuyente.

## 5.2. Situaciones jurídico-tributarias objeto de revisión en el procedimiento de inspección.

Del mismo modo que se expuso en el procedimiento de comprobación limitada, aunque el artículo 115 LGT contempla las potestades y funciones de comprobación e investigación de los órganos de inspección tributaria, entendemos nula o remota la posibilidad de que el contribuyente pueda beneficiarse de los efectos de la STC 182/2021

mediante el inicio de un procedimiento inspección. Sobre todo, cuando la Corporación local sometió a tributación una operación por el IIVTNU, sin haberse visto afectada por la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021. Todo lo anterior, amén de que el órgano de inspección deba iniciar dicho procedimiento por razón de otros bienes jurídicos protegidos por el ordenamiento jurídico.

## 5.3. Situaciones jurídico-tributarias objeto de revisión en los procedimientos especiales de revisión tributaria

Como señala Arranz De Andrés, tras la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, tuvo lugar una de las mayores fuentes de conflicto que ha tenido su germen en la procedencia o no de la devolución de los ingresos indebidos del IIVTNU, esencialmente en las liquidaciones firmes. Así, el artículo 221.3 LGT dispone que la devolución de los impuestos cuyo acto de liquidación fuera firme, deberá solicitarse mediante los procedimientos especiales de revisión previstos en el artículo 216, apartados a), c) y d), sin olvidar la posible reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador<sup>66</sup>. A lo anterior, también cabe añadir la posibilidad del contribuyente de instar estos procedimientos, independientemente de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017.

Dado que el objeto de estos apartados es ofrecer unas líneas generales sobre las opciones del contribuyente, respecto de las

65 Si bien, según nuestro parecer, este supuesto también podría subsumirse en el procedimiento de revocación de actos (ex. artículo 219 LGT) que estudiaremos dentro del apartado de los procedimientos de revisión tributaria.

66 Arranz De Andrés C. "La devolución de ingresos indebidos derivada de la inconstitucionalidad cit., p. 26.

situaciones jurídico-tributarias no consolidadas, entendemos que no es propicio abordar ahora las distintas causas contempladas para los procedimientos de revocación y nulidad, respectivamente. Siendo esto una cuestión a analizar en cada caso concreto, a diferencia de los supuestos derivados de la declaración de inconstitucionalidad por inexistencia o decremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana que presentan un planteamiento más general.

### 5.3.1. Procedimiento de revocación de actos tributarios.

El procedimiento de revocación de actos tributarios, en su artículo 219.1 LGT, se presenta como un instrumento idóneo<sup>67</sup> para dejar sin efectos el acto de liquidación tributaria que obligó al contribuyente al pago de impuesto por IIVTNU, cuando la norma que le obligó ha sido declarada inconstitucional. En particular, en su modalidad de infracción manifiesta de ley<sup>68</sup>. Sin embargo, la

STS, 9 de febrero de 2022<sup>69</sup>, concluye<sup>70</sup> que la infracción manifiesta de ley como motivo de revocación debe estar cualificada como manifiesta (palmaria, indiscutible) para evitar utilizar este instrumento extraordinario como una segunda oportunidad de forma extemporánea en aras de la salvaguarda de la seguridad jurídica y la justicia.

Arranz De Andrés critica (y coincidimos con su parecer) este criterio adoptado por el TS en tanto en cuanto se trata de un procedimiento configurado para evitar la litigiosidad, accionar en favor del contribuyente y revocar cualquier acto contrario al ordenamiento jurídico. Ello, del mismo modo que lo puede hacer la propia administración. La crítica de la autora cobra mayor fuerza, en los casos de circunstancias sobrevenidas como sería el caso de una declaración de inconstitucionalidad<sup>71</sup>.

Sin embargo, poco después, en la STS, 4 de marzo de 2022<sup>72</sup>, en un asunto similar, el

67 Del mismo parecer, participan Márquez Sillero, C., Márquez Márquez, A. “El retorno de la revocación en la aplicación de los tributos. Al hilo de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022”, en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 87, 2022, pp.147-148.

68 Además de esta causa, el precepto también contempla la improcedencia del acto por circunstancias sobrevenidas; o cuando se ha producido indefensión a los interesados.

69 Citada en Márquez Sillero, C., Márquez Márquez, A. *“El retorno de la revocación en la aplicación de los tributos...cit.*, p. 150-151. Los autores citan a González Martínez quien postula frente a la tesis del TS que el error esencial puede provenir de la “subjetivación del presupuesto de hecho (*infracción manifiesta*) y su interpretación restrictiva” que venía recayendo en la LGT de 1963. Ello, en la hermenéutica de la restricción de revocar actos declarativos de derechos que solo puede justificarse en casos de especial gravedad.

70 Debemos aclarar que estudiamos esta sentencia en el marco legal de las posibles causas en que podría incardinarse la declaración de inconstitucionalidad de leyes (y, en algún caso, de normas reglamentarias), sin entrar en cuestiones de orden procedural como la legitimación del contribuyente para instarlo, la asunción de competencias judiciales para dictaminar la iniciación del procedimiento, a la vez, dictar la resolución de fondos que correspondería al mismo, etc., que quedan fuera de esta exposición, amén de una breve mención al final de este epígrafe.

71 Arranz De Andrés C. “La devolución de ingresos indebidos derivada de la inconstitucionalidad del Impuesto de Plusvalía municipal...cit., p. 26. En la misma línea, Arenas Sánchez, R. “La tendencia a la obligatoriedad de la revocación tributaria...cit., p. 109. Sobre un estudio de las críticas doctrinales a esta sentencia, véase Palao Taboada, C. “Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos. Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 473-474, 2022, pp. 67-85.

72 Citada en Lucas Durán, M. “Nuevos aires y nuevas incógnitas en materia de revocación tributaria a la luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 139, 2022, pp. 209-223.

TS dictó sentencia en una línea distinta. En el presente caso, el impuesto afectado era el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras<sup>73</sup>. El Arzobispado de Zaragoza había abonado dicho impuesto. Posteriormente, solicitó la exención del mismo y la devolución de ingresos indebidos. Después, se declaró nula una Orden Ministerial, de 15 de diciembre de 2009, en la que basó dicha exacción. Por ello, el contribuyente instó el procedimiento de revocación por infracción manifiesta de ley que fue desestimado por la administración tributaria local. El Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 2 de Zaragoza estimó la demanda, recurrida ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que confirmó la sentencia de primera instancia, pero considerando que el motivo de revocación aplicable no es la infracción manifiesta de ley sino las causas sobrevenidas que afectaban a la situación jurídica del Arzobispado evidenciando la improcedencia del acto.

El TS desestimó el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Zaragoza esgrimiendo la viabilidad del motivo de revocación por causas sobrevenidas reseñado destacando 4 elementos esenciales. El *primer*, al tratarse de un mandato jurisdiccional derivado de la anulación de la Orden ministerial. El *segundo*, dicho mandato judicial fue posterior a la solicitud de la exención y devolución de ingresos indebidos. El *tercero*, la nulidad judicial de la Orden ministerial reconocía la exención solicitada por el con-

tribuyente. Y el *cuarto*, la sentencia del juzgado expone los rasgos del Museo Diocesano que justifican la aplicación de la exención. Así, el TS consideró que la circunstancia sobrevenida tuvo lugar con la declaración judicial de la Orden ministerial que justificaba la aplicación de la exención resultando pues viable el procedimiento de revocación.

Lucas Durán critica (y nos sumamos a este parecer) la inaplicación del procedimiento de revocación por infracción manifiesta de ley de las SSTS, 9 y 14 de febrero de 2022 erigiendo una doctrina jurisprudencial cerrada al caso en cuestión que se podría haber resuelto con otro sentido distinto del acordado, aplicando la doctrina que, posteriormente, se realizó en la STS, 4 de marzo de 2022. Siendo pues menester una evolución jurisprudencial que clarifique las causas de revocación en los supuestos como el abordado en este trabajo y las referidas sentencias<sup>74</sup>.

En conclusión, el contribuyente podrá la solicitar la revocación de oficio del acto de liquidación tributaria o solicitar la devolución de ingresos indebidos instando, a la vez la revocación del acto que tendría carácter instrumental del primero y que la administración tributaria estaría obligada a resolver<sup>75</sup>.

### 5.3.2. Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

Arranz De Andrés señala que, partiendo de la STS, 18 de mayo de 2020, se encontra-

73 En adelante, ICIO.

74 Lucas Durán, M. "Nuevos aires y nuevas incógnitas en materia de revocación...cit., pp. 217-218.

75 STS, 9 febrero de 2022, citada en Marín-Barnuevo Fabo, D. "Presente y futuro del procedimiento de revocación en materia tributaria", en Revista Jurídica (Pérez-Llorca), núm. 9, 2023, pp. 52-54. Palao Taboada, C. "Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales...cit., p. 6.

ban pronunciamientos del TS que impedían al contribuyente a impugnar las liquidaciones mediante la revisión de actos nulos de pleno derecho derivada de la declaración de la inconstitucionalidad de una norma tributaria<sup>76</sup>. El TS<sup>77</sup> postuló que la acción de nulidad no subsume cualquier infracción del ordenamiento jurídico sino las expresamente contempladas en el artículo 217 LGT. Y, tras analizar las distintas causas contempladas en los apartados a), e), f) y g) del precepto<sup>78</sup> para aplicar la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos del IIVTNU, concluyó que la infracción del principio de capacidad económica no entra dentro de la categoría de derechos y libertades fundamentales (apartado a)). Por otra parte, el TS consideró que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto que implica que el acto de liquidación tributaria fundamentado en el mismo no supone un acto contrario al ordenamiento jurídico (apartado f)). Este parecer lo justificó alegando que la administración aplicó la ley vigente al hecho imponible generado. Sin embargo, negar que dicho acto (evidentemente, contrario al ordenamiento jurídico) ya no puede ser declarado nulo (porque, al momento de aplicarse, no estaba viciado de legalidad) supondría canalizar el

procedimiento de nulidad en un estadio artificioso o de muy limitada aplicación práctica. Y, respecto al apartado g), el TS considera menester la existencia de un precepto que declare expresamente que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto determina la del acto en que se fundamentó.

A nuestro entender, los efectos *ex tunc* del artículo 39 LOTC determinaría no solo los efectos de la norma sino la de todos los actos en que se fundamentó la misma. Si bien, como se ha visto, su aplicación está intrínsecamente vinculado a la extensión de sus efectos que el TC determinará en cada caso concreto. Y, en la referida STS, 9 febrero de 2022, cuestionó la incardinación del apartado g) del artículo 217 en la declaración parcial de inconstitucionalidad de la STC 59/2017<sup>79</sup>.

Sin embargo, tras la STC 108/2022, se ha producido un cambio en la jurisprudencia del TS que ha permitido acudir al procedimiento de nulidad de actos como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, 11 de mayo, al no contener modulación de efectos, más allá de los previsto en el artículo 40.1 LOTC<sup>80</sup>. Así, en la STS 941/2024,

76 Arranz De Andrés C. "La devolución de ingresos indebidos derivada de la inconstitucionalidad del Impuesto de Plusvalía municipal...cit., pp. 20-22.

77 En la STS citada por la autora.

78 Pues obviamente, el resto de causas no podían encuadrarse.

79 Otras críticas doctrinales a esta doctrina del TS, puede verse en Pagès i Galtés, J. "Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos...cit., pp. 25-40. También hace mención a esta sentencia, Sánchez Blázquez, V. M. "La nulidad de los actos administrativos firmes derivada de las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad sin limitación de efectos. Comentario parcial a la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024", en Hacienda Canaria, núm. 61, 2024, pp. 567-570.

80 Aníbarro Pérez, S. "La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana", en Crónica Tributaria, núm. 174, 2020, pp. 13-14. La autora afirma que esto derivó de los términos confusos y ambiguos de la STC 59/2017 que desembocó en dos líneas interpretativas, a saber, la tesis maximalista y la referida a una inconstitucionalidad condicionada a los casos de inexistencia de incremento de valor de los terrenos. En la misma línea, Hernández Guijarro, F. Gomar Giner, V. "La Catarsis del impuesto de

de 28 febrero de 2024, en su fundamento jurídico undécimo, se cambia la doctrina jurisprudencial admitiendo la posibilidad de instar el procedimiento de nulidad en los supuestos de declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 TRLHL, en la STC 59/2017<sup>81</sup> arguyendo que los efectos de esta declaración de inconstitucionalidad se trasladan a las liquidaciones tributarias firmes, si hubieran aflorado una capacidad económica ficticia. Todo ello, en relación con los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC<sup>82</sup>. Si bien Arranz De Andrés afirma que el criterio esgrimido por el Tribunal Supremo genera incertidumbre respecto al límite temporal para instar el procedimiento de nulidad del acto, a saber, si afecta sólo al plazo de prescripción o si no tiene límite temporal<sup>83</sup>.

En conclusión, para el caso de las situaciones no consolidadas derivadas de la declaración de inconstitucionalidad por inexistencia o decremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana; o (a nuestro parecer<sup>84</sup>) cuando la cuota tributaria respecto a la ganancia obtenida pudiera resultar confiscatoria o excesiva<sup>85</sup>, el procedimiento especial de nulidad de pleno derecho se presenta como instrumento jurídico idóneo avalado por la doctrina jurisprudencial. En los casos basados por motivos distintos, habrá que examinar cada caso concreto para determinar la causa en la que puede incardinarse, según las previstas en el artículo 217.1 LGT.

#### IV. CONCLUSIONES

1. Los efectos y alcance en las SSTC se determinan por el TC en cada caso concreto constituyendo el contenido del artículo 40.1

plusvalía municipal: crisis inmobiliaria; la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes”, en Crónica Tributaria, núm. 178, 202, pp. 70-74. Palao Taboada, C. “La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021...cit., pp. 29-32.

- 81 Posteriormente, se ha seguido esta línea jurisprudencia, entre otras, en STS 5656/2024, núm. 1873/2024, de 25 de noviembre de 2024. Sobre este cambio de doctrina jurisprudencial, véase Sánchez Blázquez, V. M. “La nulidad de los actos administrativos firmes derivada de las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad sin limitación de efectos... cit., pp. 568-572. Arranz De Andrés C. “La devolución de ingresos indebidos derivada de la inconstitucionalidad del Impuesto de Plusvalía municipal...cit., pp. 22-23. Palao Taboada, C. “Revisión de actos nulos de pleno derecho”, en Procedimientos Tributarios (Dirección Merino Jara, Issac), La Ley, Madrid, 2024, pp. 1007-1008. El autor señala la contradicción en que incurre la STS, 28 de febrero de 2024, al no estimar necesario la argumentación de una causa específica sino la correcta alusión a los hechos y fundamentos de derecho en que se sustenta la petición de nulidad.
- 82 Estos último en sintonía con nuestra tesis jurídica expuesta anteriormente frente a la negación de esta vía por parte del TS en la STS, 18 de mayo de 2020.
- 83 Arranz De Andrés C. “La devolución de ingresos indebidos derivada de la inconstitucionalidad del Impuesto de Plusvalía municipal...cit., p. 25. En la misma línea (no crítica, pero sí de incertidumbre que marca la STS 941/2024), Esclapez Escudero, M., Marín-Barnuevo Fabo, D. “Nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de plusvalía...cit., p. 8.
- 84 Se colige de la propia STS 941/2024 que cita la doctrina de la STS, de 10 de julio de 2023, aunque no se mencione el supuesto en la nota de prensa del Consejo General del Poder Judicial citada en Esclapez Escudero, M., Marín-Barnuevo Fabo, D. “Nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de plusvalía...cit., p. 1.
- 85 Esclapez Escudero, M., Marín-Barnuevo Fabo, D. “Nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de plusvalía...cit., p. 8. Los autores plantean para este supuesto la posibilidad de extensión a declaraciones de inconstitucionalidad posteriores (a la STC 59/2017) debiendo atenderse al momento en que se produce el devengo del impuesto, cómo opera la limitación, etc.

LOTC un mínimo que puede ser ampliado mediante la ponderación de otros valores constitucionales en juego.

2. La declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 dejó un vacío normativo transitorio favoreciendo a los contribuyentes en ese corto lapso temporal hasta la aprobación del Real Decreto-ley 26/2021. Sin embargo, la modulación del alcance de los efectos de la STC traspasó las exigencias básicas de proporcionalidad socavando derechos fundamentales esenciales.

3. La declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 ha quebrantado no solamente el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de seguridad jurídica en el marco de la CE, sino que esas vulneraciones han podido transgredir los derechos fundamentales contenidos en la CDFUE.

4. Pese a que la determinación del alcance de los efectos de la STC 182/2021 ha sido clara, han proliferado los litigios judiciales en busca de matizaciones o interpretaciones en sentido favorable al derecho del contribuyente a la tutela judicial efectiva y a formular impugnaciones en vía administrativa, sin éxito.

5. Los supuestos de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, decremento o los casos de cuotas tributarias confiscatorias no entran dentro de las situaciones jurídico-tributarias consolidadas quedando fuera del marco de la STC 182/2021, correspondiendo a los efectos de la STC 59/2017. Además, quedan abiertas las vías de impugnación en sede administrativa y judicial por causas distintas a la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021.

6. El contribuyente, según los casos, puede beneficiarse de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 por vía indirecta, si concurren motivos legales que puedan desembocar en la anulación de los actos de liquidación tributaria anteriores o al momento aquella STC. Para ello, deberá promover los procedimientos tributarios correspondientes (gestión, revisión, etc.).

7. Dentro del ámbito de los procedimientos especiales de revisión, el procedimiento de nulidad de actos es el óptimo para obtener la nulidad del acto y la consiguiente devolución de ingresos indebidos, de acuerdo con la reciente doctrina del TS, quedando excluidas las situaciones consolidadas en la STC 182/2021, pero no las de la STC 59/2017. Si bien, el procedimiento de revocación de actos también parece ser admitido por el TS (aunque, previamente, había sido rechazado) como causa sobrevenida que afecta a la situación jurídica del contribuyente y que determina la improcedencia del acto.

8. Aunque no ha sido objeto de estudio en el presente trabajo en tanto en cuanto merecería una especial dedicación en otro, la responsabilidad patrimonial constituye una alternativa para compensar al contribuyente de los perjuicios sufridos por la exacción declarada inconstitucional, siempre que se cumplan los presupuestos materiales legalmente requeridos.

9. Las opciones del contribuyente en la senda judicial, respecto a las situaciones jurídico-tributarias consolidadas en la STC 182/2021, se circunscriben, a priori, a dos planteamientos. El primero, la solicitud al tribunal de turno la elevación de una cues-

tión prejudicial ante el TJUE, a los efectos de que se declare, si la STC 182/2021 infringe la CDFUE. En función del pronunciamiento del TJUE, si estimara la vulneración del DUE, podrían quedar abiertos los procedimientos especiales de revisión tributaria para solicitar la aplicación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o el recurso a la institución de la responsabilidad patrimonial. El segundo sería litigar esta cuestión hasta el TEDH para determinar, si se ha quebrantado o no el derecho a juicio equitativo previsto en el artículo 6.1 CEDH.

## BIBLIOGRAFÍA

Aníbarro Pérez, S. “La inseguridad jurídica creada por la inactividad del legislador en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana”, en Crónica Tributaria, núm. 174, 2020, 11-34.

Arenas Sánchez, R. “La tendencia a la obligatoriedad de la revocación tributaria análisis comparado entre los ordenamientos español e italiano”, en Tributos Locales, núm. 168, 2024, 100-123.

Arranz De Andrés C. “La devolución de ingresos indebidos derivada de la inconstitucionalidad del Impuesto de Plusvalía municipal en la reciente Jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en Revista Española de Derecho Financiero, núm. 202, 2024, 13-44.

Chico de la Cámara, P. “Algunos comentarios de urgencia a la remozada “Plusvalía municipal”: “Crónica de una modificación “anunciada” (ius Condendum)”, en Tributos Locales, núm. 153, 2021, 347-378.

Cudero Blas, J., Huelin Martínez De Velasco, J. “El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿Un poder constituido no sujeto a la Cons-

titución?: SSTS de 10 de julio de 2023 Rec. Núm. 4701/2022 y 5181/2022”, en Revista Técnica Tributaria, núm. 142, 2023, 231-241.

Esclapez Escudero, M., Marín-Barnuevo Fabo, D. “Nulidad de pleno derecho de las liquidaciones de plusvalía con pérdida. Análisis crítico e implicaciones prácticas de la STS 339/2024 de 28 de febrero”, Grupo de Expertos en Haciendas Locales y Catastro (no consta núm. de publicación), Asociación Española de Asesores Fiscales, 2024, 1-10.

García Moreno, V. A. “La devolución del Impuesto municipal de Plusvalía en las situaciones no consolidadas. Los efectos de la STC 182/2021”, en Carta Tributaria. Revista de Opinión, núm. 100, 2023, 1-6 (versión electrónica sin numeración).

Gomar Sánchez, J. I. “El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional”, en Revista Tributus de la Agencia Tributaria Madrid, núm. 2, 2024, 1-14.

Hernández Guijarro, F. Gomar Giner, V. “La Catarsis del impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria; la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo; y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes”, en Crónica Tributaria, núm. 178, 2021, 61-89.

Lucas Durán, M. “Nuevos aires y nuevas incógnitas en materia de revocación tributaria a la luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo”, en Revista Técnica Tributaria, núm. 139, 2022, 199-224.

Marín-Barnuevo Fabo, D. “La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto”, en Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 468, 5-58.

Marín-Barnuevo Fabo, D. "La plusvalía municipal en el año 2024", en Cuadernos de Derecho Local, núm. 64, 2024, 113-140.

Marín-Barnuevo Fabo, D. "Presente y futuro del procedimiento de revocación en materia tributaria", en Revista Jurídica (Pérez-Llorca), núm. 9, 2023, 44-62.

Márquez Sillero, C., Márquez Márquez, A. "El retorno de la revocación en la aplicación de los tributos. Al hilo de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022", en Carta Tributaria. Revista de Opinión, núm. 87, 2022. 141-166.

Pagès i Galtés, J. "Doctrina del TS sobre la devolución de ingresos y las causas de nulidad basadas en la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU", en Tributos Locales, núm. 147, 2020, 19-49.

Palao Taboada, C. "La inconstitucionalidad y nulidad de las normas sobre la base imponible del IIVTNU. La STC 182/2021, de 26 de octubre, y el RD-L 26/2021, de 8 de noviembre", en Nueva Fiscalidad, núm. 4, 2021, 23-64.

Palao Taboada, C. "Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos. Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019", en Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 473-474, 2022, 61-90.

Palao Taboada, C. "Revisión de actos nulos de pleno derecho", en Procedimientos Tributarios (Dirección Merino Jara, Issac), La Ley, Madrid, 2024, 973-1016.

Sánchez Blázquez, V. M. "La manipulación y desfiguración por el Tribunal Constitucional del impuesto municipal sobre la plusvalía", en Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 440, 2019, 33-72.

Sánchez Blázquez, V. M. "La nulidad de los actos administrativos firmes derivada de las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad sin limitación de efectos. Comentario parcial a la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2024", en Hacienda Canaria, núm. 61, 2024, 565-586.

Utande San Juan, J. M. "La STC de 26 de octubre de 2021 (IIVTNU). Especial referencia a sus efectos temporales y al Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 noviembre", en Tributos Locales, núm. 153, 2021, 292-346.

### Jurisprudencia

STC 182/2021, de 26 de octubre BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 2021.

STC 60/2015, de 18 de marzo, BOE núm. 98, de 24 de abril de 2015.

STC 120/2024, 8 de octubre de 2024, BOE núm. 277, 16 de noviembre de 2024.

STC 89/2011, de 6 de junio de 2011, BOE, núm. 158, 4 de julio de 2011.

STC 72/2024, de 7 de mayo de 2024, BOE, núm. 140, 10 de junio de 2024.

STEDH, de 12 febrero 2004, Caso Pérez contra Francia. JUR\2004\105173.

STJUE, de 26 de septiembre de 2024, asunto C-792/22, ECLI:EU:C:2024:788.

STJUE, de 24 de octubre de 2024, asunto C-476/23, ECLI:EU:C:2024:921.

STS 941/2024, núm. 339/2024, de 28 de febrero de 2024, ECLI:ES:TS:2024:941.

STS 5624/2024, núm. 1863/2024, de 21 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5624.

STS 5626/2024, núm. 1828/2024, de 18 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5626.

STS 5623/2024, núm. 1839/2024, de 20 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5623.

STS 5363/2024, núm. 1761/2024, de 4 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5363.

STS 5627/2024, núm. 1862/2024, de 21 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5627.

STS 5656/2024, núm. 1873/2024, de 25 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5656.

STS 3294/2023, núm. 949/2023, de 10 de julio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:3294.

STS 3316/2023, núm. 985/2023, de 13 de julio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:3316.

STS 3513/2023, núm. 1102/2023, de 26 de julio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:3513.