

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la revisión de oficio de liquidaciones firmes por IIVTNU como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017

Ponencia en el Seminario de actualización jurídica local “ Josep Maria Esquerda “

Barcelona, mayo de 2024

Rafael Toledano Cantero

Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo sobre la revisión de oficio de liquidaciones firmes por IIVTNU como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017.

I. Introducción

La cuestión de los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad respecto a actos firmes que hubieren aplicado la norma declarada inconstitucional, plantea problemas de carácter general en todas las ramas del Derecho, que se han puesto de manifiesto con especial intensidad y frecuencia en el ámbito tributario. Precisamente en este campo, las declaraciones de inconstitucionalidad suelen venir acompañadas de cláusulas de limitación de efectos en las que el Tribunal Constitucional, cada vez con mayor asiduidad, declara intangibles determinadas situaciones, pese a la declaración de inconstitucionalidad, situaciones que exceden de las derivadas de lo que impone la Constitución (situaciones decididas por sentencias con fuerza de cosa juzgada) a las que se equiparan las situaciones administrativas firmes, e incluso actuaciones administrativas que todavía no han alcanzado tal condición, por estar aun abierto el plazo de impugnación en el momento de publicación de la sentencia.

Por ello, no causa extrañeza que el análisis de los efectos temporales de las sentencias que han declarado la inconstitucionalidad de diversos preceptos del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo TRLHL o LHL) que regulan el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana (IIVTNU) haya sido objeto de examen en diversas sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Uno de los puntos mas insatisfactorios de la eficacia del control de constitucionalidad de las leyes, en general, y de las tributarias es el de la revisión y devolución de ingresos indebidos efectuados al amparo de actos de liquidación firmes que aplicaron las normas declaradas inconstitucionales.

En efecto, la declaración de inconstitucionalidad y la nulidad de leyes tributarias determina el carácter indebido de los ingresos efectuados por aplicación de las mismas, sin entrar ahora en la utilización técnico jurídica del término “ indebido”. Es lo que en se ha denominado ingresos indebidos sobrevenidos – por razón de inconstitucionalidad de la norma de cobertura

– para superar el limitado concepto de ingreso indebido que manejaba la Ley General Tributaria (LGT) de 1963. Frente a ello, y por razones de seguridad jurídica, se erige la intangibilidad del acto administrativo firme, por ser consentido (liquidaciones no recurridas) o por mediar la llamada cosa juzgada administrativa (liquidaciones confirmadas por resoluciones económico-administrativa que no han sido objeto de recurso).

En la firmeza del acto prevalece la seguridad frente a la legalidad, de manera que el acto firme no es revisable en perjuicio del obligado tributario, salvo por las vías de nulidad de pleno derecho (artículo 217 de la LGT) o declaración de lesividad (artículo 218), a lo que habría que unir la posibilidad de la revocación. Es un lugar común la afirmación de que las causas de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT son tasadas y de interpretación estricta, por lo que la conclusión, desde este planteamiento, es evidente. Aun cuando se declare la inconstitucionalidad de una ley, el ingreso efectuado en aplicación de la misma no será objeto de restitución si media acto firme, aunque no haya prescrito el derecho a la devolución. Y ello porque el artículo 217 de la LGT no incluye, entre las causas de nulidad de una liquidación firme, la inconstitucionalidad de la ley que se aplicó. La doctrina jurisprudencial había sido constante en negar la posibilidad de la revisión de oficio de estos supuestos de liquidaciones firmes derivadas de la aplicación de leyes inconstitucionales, en tanto que situaciones nulas de pleno derecho y por ello susceptibles, bajo la vigencia, al menos, de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Sin embargo, no es fácil comprender que, aunque en casos de vicios legales de especial gravedad el artículo 217 de la LGT permite la anulación de un acto firme, entre tales vicios no se incluya el hecho de que la ley aplicada fuese declarada contraria a la Constitución, y menos aún, si tal declaración fuese por vulnerar el principio de capacidad económica. Hay que reparar en que, la capacidad económica que contempla nuestra Constitución como fundamento y límite del deber de contribuir no tiene en nuestro orden constitucional rango de derecho fundamental protegible en amparo. Esto es, no cabe activar la causa de nulidad del artículo 271,1, a), lo que provoca otro déficit de eficacia de nuestro sistema de control constitucional. Pero la doctrina jurisprudencial también había rechazado que pudieran ser de aplicación las demás causas de nulidad que permiten la revisión de oficio.

No obstante, el Tribunal Supremo, consideró necesario profundizar y reexaminar esta doctrina, especialmente a la luz de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, entre los que cabe destacar la Sentencia de Pleno del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26 de octubre, sobre declaración de inconstitucionalidad de preceptos del IIVTNU, y la STC 108/2022, de 26 de septiembre, en un recurso de amparo.

En un auto de admisión de 20 de julio de 2023, en el recurso de casación 199/2023, se admitió un recurso de casación contra sentencia de Juzgado de lo Contencioso administrativo de Valencia que acordó la revisión de oficio de una liquidación firme por IIVTNU, con devolución de la cantidad ingresada, en un caso de transmisión con decremento de valor del terreno, aunque sin precisar suficientemente la vía por la que se dio cauce a la revisión de oficio. En el referido auto de admisión se consideró necesario reafirmar, completar, matizar o, en su caso, corregir la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que establece que la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, no determina que las liquidaciones del IIVTNU, giradas con anterioridad y que hubieran ganado firmeza en vía administrativa, puedan ser objeto de revisión de oficio a través de los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217.1 de la LGT.

Pues bien, en la STS de 28 de febrero de 2024, recaída en el referido recurso de casación 199/2023, se efectúa una explícita modificación de la doctrina jurisprudencial, se puede afirmar que hasta entonces consolidada

Es necesario, en primer lugar hacer una referencia a la doctrina jurisprudencial general sobre esta cuestión

II. La doctrina jurisprudencial ha sido tradicionalmente contraria a la revisión de oficio

La posibilidad de la revisión de los actos tributarios firmes por inconstitucionalidad de la normas que fundamentase la obligación tributaria, había sido negada en una doctrina reiterada del Tribunal Supremo elaborada con anterioridad a la STC 182/2021, de 26 de octubre, y a propósito de la STC 59/2017. Esta doctrina puede resumirse en los siguientes términos:

1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011).

3. La acción de nulidad no está concebida para canalizar cualquier infracción del ordenamiento jurídico que pueda imputarse a un acto tributario firme, sino solo aquellas que constituyan un supuesto tasado de nulidad plena, previsto en el artículo 217 de la Ley General Tributaria, de manera que - dada la previa inacción del interesado, que no utilizó en su momento el cauce adecuado para atacar aquel acto con cuantos motivos de invalidez hubiera tenido por conveniente- «la revisión de oficio no es remedio para pretender la invalidez de actos anulables, sino solo para revisar actos nulos de pleno derecho» (sentencia de 14 de abril de 2010, dictada en el recurso de casación núm. 3533/2007).

No obstante, esta posición del Tribunal Supremo había tenido fluctuaciones previas. Un grupo significativo de pronunciamientos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que se produjo respecto a las cuestiones relativas a los actos firmes de aplicación de normas inconstitucionales con ocasión del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal del Juego, acogió con naturalidad la posibilidad de revisar liquidaciones firmes en este caso.

Hay que recordar que la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, se limitó a «[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 38. Dos.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio», sin realizar ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración, a diferencia de lo hecho en otras declaraciones de inconstitucionalidad como, por ejemplo, en la sentencia 45/1989, de 20 de febrero.

La STS de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. 6163/2007, ECLI:ES:TS:7423), a propósito de la cuestión de la imputación temporal de los ingresos indebidos devueltos por la Administración, como consecuencia de la exacción del inconstitucional gravamen complementario de la tasa del juego, refleja una serie de consideraciones sobre esta cuestión, con cita de la STS de 3 de junio de 2002 (rec. cas. 8036/1//7), que en su FJ 2 hace una exposición de la teoría general de la eficacia en el tiempo de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una ley, en relación con los recursos en los que la misma debe recibir aplicación. En la STS de 3 de junio de 2002 se recalca «[...] la obligación ineludible que, también, y a partir de la fecha de publicación de la sentencia, recae sobre los Jueces y Tribunales en el sentido de resolver todos los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional, considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria desde el mismo momento de su formación o entrada en vigor hasta la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional, o, dicho en otros términos, juzgando "tamquam non esset", es decir, como si la Ley no hubiese existido nunca, con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la Ley inconstitucional que ya no pueda ser revisada. La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la Ley anulada desde su mismo origen. La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC. Y todo ello porque un acto administrativo dictado al amparo de una Ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la Ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real [...]» (FJ 4).

No obstante, también existen otros pronunciamientos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que, si bien a propósito de otra perspectiva del problema de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de leyes, el de la responsabilidad patrimonial del estado legislador, han mostrado una posición menos definida acerca de los eventuales efectos *ex nunc* de una declaración de inconstitucionalidad, en ausencia de pronunciamiento específico del Tribunal Constitucional. En esta línea puede citarse la STS de 2 de junio de 2010 (rec. cas. 588/2020), sobre reclamación

de responsabilidad patrimonial de la Administración por los perjuicios causados al demandante como consecuencia de la aplicación del Real Decreto-ley 5/2002, de 24 de mayo declarado inconstitucional por la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional número 68/2007, de 28 de marzo de 2007.

Y en la STS de 8 de junio de 2017 (rec. cas. 1026/2017) se sostiene abiertamente una línea proclive a considerar que los efectos *ex nunc* son la regla general al afirmar (FJ 1), acerca de la incidencia de la sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016, de 1 de diciembre , que declara inconstitucional y nulo el art. 30.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 10/2006, de 29 de diciembre, reguladora del IRPF en dicho territorio Histórico, en el asunto allí controvertido (recurso de revisión por nulidad de pleno derecho respecto a liquidaciones provisionales por renta en la Norma Foral de Gipuzkoa). Hay que recordar que la STC 203/2016, de 1 de diciembre, no estableció ningún tipo de limitación de efectos. Pese a ello, la STS de 8 de junio de 2017 afirma que «[...] ninguna incidencia tiene [la declaración de inconstitucionalidad], toda vez que en nuestro modelo de justicia constitucional los efectos "erga omnes" que se derivan de un fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma no están dotados de carácter retroactivo ni conducen a la revisión de las situaciones consolidadas que se han producido al amparo de la norma que se entiende que es inconstitucional, salvo que se trate de supuestos de normas de carácter sancionador, a los que se refiere el art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional [...]».

Por tanto, con anterioridad a la serie de sentencias de inconstitucionalidad sobre el IIVTNU se puede afirmar que la línea jurisprudencial dominante había sido la de negar los efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad en cuanto a la posibilidad de revisar los actos firmes aplicativos.

III. El contexto de las declaraciones de inconstitucionalidad sobre normas reguladoras del IIVTNU

El Tribunal Constitucional ha dictado un total de once sentencias sobre el IIVTNU y las correlativas Normas Forales. Se trata de las SSTC 26/2017, de 16 de febrero (Norma Foral de Gipuzkoa-Cuestión de inconstitucionalidad); 37/2017, de 1 de marzo (Norma Foral de Vitoria-Gasteiz-Cuestión de inconstitucionalidad); 48/2017, de 27 de abril (Norma

Foral de Vitoria-Gasteiz-Cuestión de inconstitucionalidad); 57/2017, de 11 de mayo (Ley de Haciendas Locales-Cuestión de inconstitucionalidad); 59/2017, de 11 de mayo (Ley de Haciendas Locales-Cuestión de inconstitucionalidad); 72/2017, de 5 de junio (Ley Foral de Navarra-Cuestión de inconstitucionalidad); 128/2017, de 13 de noviembre (Recurso de amparo); 107/2019, de 30 de septiembre (Recurso de amparo); 126/2019, de 31 de octubre (Cuestión de inconstitucionalidad); 153/2019, de 25 de noviembre (Cuestión de inconstitucionalidad); 182/2021, de 26 de octubre (Cuestión de inconstitucionalidad).

Y por lo que hace al alcance temporal de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional no limitó los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en las primeras sentencias, dictadas en 2017, y sin embargo sí lo hizo, aunque con diferencias importantes, en las dictadas en 2019 y 2021, concretamente las STC 126/2019 y 182/2021.

Dejando al margen las sentencias del Tribunal Constitucional relativas a las normas forales, y ciñéndonos a las que afectan a la regulación del IIVTNU en la Ley de Haciendas Locales, hemos de recordar que la inconstitucionalidad declarada lo fue en un primer momento de forma limitada y solo para determinados supuestos. En efecto, en las sentencias dictadas en 2017 se declaró la inconstitucionalidad de determinadas normas, concretamente los artículos 107.1 y 107.2.a TRLHL, tan solo en la medida que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica (según declara la STC 59/2017), al tiempo que se declaró la inconstitucionalidad plena e incondicionada respecto a otras normas, concretamente el artículo 110.4 TRLHL. Posteriormente la STC 126/2019 declaró la inconstitucionalidad del artículo 107.4 TRLHL, también de forma plena e incondicionada, aunque precisó que a los efectos de dicha declaración de inconstitucionalidad «[...] únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme [...]» (FJ 5.b).

La STC 182/2021 enfoca en términos distintos la tacha de inconstitucionalidad, y profundiza en la vulneración del principio de capacidad económica, proclamando que el artículo 31.1 CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga no de cualquier manera, sino «de acuerdo con su capacidad económica», lo

que debe concretarse «en la configuración de cada tributo» [FJ 4 b)]. Con esta base se declara la inconstitucionalidad de forma plena e incondicionada de preceptos centrales de la regulación del IIVTNU, los mismos que la STC 59/2017 también había declarado inconstitucionales en los términos ya dichos (artículos 107.1 y 107.2.a TRLHL), de manera que la inconstitucionalidad de los referidos preceptos es, a raíz de la STC 182/2021, de 26 de octubre, plena e incondicionada, lo mismo que ya se había proclamado en la STC 59/2017 respecto al artículo 110.4 TRLHL, que, al igual que el artículo 107.1 y 2 TRLHL, había sido expulsado del ordenamiento jurídico “ex origine” por la STC 59/2017.

El marco de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad efectuadas por el Tribunal Constitucional no es menos complejo, pues así como las sentencias del Tribunal Constitucional de 2017 no limitaron en absoluto sus efectos en el ámbito temporal, sí lo hizo la STC 182/2021 –además de la STC 126/2019– y los limitó de forma especialmente intensa, ya que extiende la consideración de situación consolidada, tanto a las situaciones resueltas por sentencias con fuerza de cosa juzgada, como las consistentes en (i) liquidaciones firmes, (ii) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia y (iii) las autoliquidaciones cuya rectificación no hubiera sido solicitada ex artículo 120.3 LGT a dicha fecha.

El alcance de esta limitación de efectos, que causó enorme controversia en la comunidad jurídica, fue objeto de examen en la STS de 10 de julio de 2023 (rec. cas. 5181/2022) en la que se estableció como doctrina jurisprudencial que «[...] de conformidad con lo dispuesto en la STC 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse dicha sentencia, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.[...]».

Ahora bien, en la referida STS de 10 de julio de 2023, cit., también se puso de manifiesto que la limitación de efectos que realizó la STC 182/2021 no alcanzaba a situaciones que pudieran quedar comprendidas bajo el alcance de otras declaraciones de inconstitucionalidad, concretamente

aquellos casos en que la inconstitucionalidad derivaba de normas que lo eran por someter a gravamen situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Por tanto, la STS de 10 de julio de 2023, cit., destaca que las limitaciones que impone la STC 182/2021 no afectan a la posibilidad de invocar la declaración de inconstitucionalidad proclamada por la STC 59/2017, respecto a aquellas liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado situaciones inexpresivas de incremento de valor, y por ello admite expresamente la viabilidad de la impugnación con esta base en el caso de las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieren alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, así como de solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello. En esta sentencia no se hace afirmación explícita de la posibilidad de instar la revisión de oficio de liquidaciones firmes, con esta misma base de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, pero esta posibilidad está implícita en su argumentación.

Ahora bien, aunque en esta sentencia está latente este planteamiento, lo cierto es que la posición contraria a otorgar efectos *ex tunc* respecto a los actos aplicativos de leyes inconstitucionales se había consolidado en un conjunto de sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que se inician con las SSTS de 18 de mayo de 2020, núm. 435/2020 (rec. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973); núm. 436/2020 (rec. 2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970), y núm. 454/2020 (rec. cas. 1068/2020, ECLI ES:TS:2020:984) y las demás citadas.

IV. Estado de la cuestión respecto al IIVTNU

La doctrina jurisprudencial contraria a la revisión de oficio a que se ha hecho mención anteriormente, tuvo continuidad en las primeras sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que se ocuparon de esta cuestión como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017. Son las SSTS de 18 de mayo de 2020, núm. 435/2020 (rec. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973); núm. 436/2020 (rec. 2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970), y núm. 454/2020 (rec. cas. 1068/2020, ECLI ES:TS:2020:984). En palabras de la STS 436/2020, de 18 de mayo, cit., esta doctrina se concretó en los términos siguientes:

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

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

c) Esta conclusión se sustenta en que los actos tributarios firmes que hubieren aplicado una norma declarada inconstitucional, como son las liquidaciones firmes por IIVTNU no incurrir en ninguno de los supuestos de revisión de oficio que establece el art. 217 LGT, pues aquellos actos tributarios:

(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza;

(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(iii) no han provocado que el solicitante adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa). [...]» (FJ 6).

Esta doctrina jurisprudencial fue reiterada en varias sentencias posteriores, entre otras, las sentencias de la referida Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo núm. 1190/2021, de 29 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3575); la STS núm. 33/2022, de 19 de enero (ECLI:ES:TS:2022:162); la STS núm. 71/2022, de 27 de enero (ECLI:ES:TS:260); la STS núm. de 99/2022, de 31 de enero ECLI:ES:TS:2022:493); la STS núm. 1665/2022, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TS:2022:4648); y la STS núm. 1159/2022, de 20 de septiembre (ECLI:ES:TS:2022:3327). Por tanto, ha sido una doctrina consolidada y constante.

En particular, La anterior jurisprudencia iniciada en la STS 436/2020, de 18 de mayo, rechazó, al igual que en otras sentencias posteriores, que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 pudiera habilitar el cauce de revisión de oficio en el apartado g) del art. 217 LGT. Se afirmaba en estas sentencias, en síntesis:

i) no existe precepto legal expreso que tipifique que la nulidad por inconstitucionalidad de una norma –que en este caso sería el art. 107.1 y 107.2.a) TRLHL– determine la nulidad de la liquidación tributaria que los ha aplicado cuando la misma haya ganado firmeza en vía administrativa

ii) no se consideró en esa línea jurisprudencial que el artículo 39.1 LOTC pudiera ser una norma suficiente a los efectos de la nulidad del acto, porque su mandato de nulidad se refiere a la declaración de inconstitucionalidad por extensión de otros preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley distintos a los que fueron objeto del proceso de inconstitucionalidad, no a los actos de aplicación; y

iii) la nulidad del acto tributario sería, a tenor de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de "reconstrucción" del acto de liquidación para verificar si, en efecto, se había producido o no el hecho imponible verificando la eventual existencia de incremento de valor de los terrenos.

V. La revisión del criterio jurisprudencial. La STS de 28 de febrero de 2024.

Aun así, la cuestión no había quedado pacificada en el conjunto de los distintos juzgados y tribunales. No pocos juzgados de lo contencioso-administrativo venían admitiendo la revisión de liquidaciones firmes, en los casos en que la transmisión gravada no pone de manifiesto incremento de valor de los terrenos, antes bien, se constata la existencia de un decremento de valor, y, por consiguiente, la inexistencia de manifestación de riqueza imponible, por tanto, de capacidad económica.

Esta posición, que no es aislada, determinó, como se señaló anteriormente, la admisión de varios recursos de casación por la Sección de Admisión del Tribunal Supremo, entre ellos los autos de 20 de junio de 2023 (rec. cas. 199/2023) y de 13 de diciembre de 2023, en los recursos de casación 530/2023 y 2741/2023, en los que se plantea, estos últimos con cita expresa del anterior recurso de casación 199/2023, la necesidad de reexaminar la doctrina jurisprudencial sobre la viabilidad de declarar la nulidad de pleno derecho de liquidaciones por IIVTNU por la vía de la revisión de oficio, con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017.

En definitiva, el Tribunal Supremo constató que existía una diversidad de criterios, que hacía necesario un nuevo pronunciamiento para revisar la jurisprudencia elaborada hasta el momento. Además, la oportunidad de reexaminar la cuestión aquí suscitada vino dada por la incidencia de la declaración de inconstitucionalidad, plena y absoluta, efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre, que se pronuncia en parte sobre los mismos preceptos (artículos 107.1 y 107.2.a TRLHL) que declaró inconstitucionales la STC 59/2017, aunque allí se hizo con una declaración de inconstitucionalidad «[...] únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» [FJ 5 a) y fallo] y que la STC 182/2021 los declara nulos e inconstitucionales de forma plena e incondicionada.

La STS de 28 de febrero de 2024 ratifica que no es posible incardinar la nulidad de pleno derecho en los apartados del artículo 217.1 LGT, diferentes al apartado g) [esto es, los apartados a), b), c), d), e), y f) del art. 217.1 LGT]. La STS de 28 de febrero de 2024 no altera esta doctrina y la asume explícitamente.

La anterior jurisprudencia iniciada en la STS 436/2020, de 18 de mayo, rechazó, al igual que en otras sentencias posteriores, que la

declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 59/2017 pudiera habilitar este cauce de revisión de oficio. Se afirmaba en estas sentencias, en síntesis:

i) no existe precepto legal expreso que tipifique que la nulidad por inconstitucionalidad de una norma –que en este caso sería el art. 107.1 y 107.2.a) TRLHL– determine la nulidad de la liquidación tributaria que los ha aplicado cuando la misma haya ganado firmeza en vía administrativa

ii) no se consideró en esa línea jurisprudencial que el artículo 39.1 LOTC pudiera ser una norma suficiente a los efectos de la nulidad del acto, porque su mandato de nulidad se refiere a la declaración de inconstitucionalidad por extensión de otros preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley distintos a los que fueron objeto del proceso de inconstitucionalidad, no a los actos de aplicación; y

iii) la nulidad del acto tributario sería, a tenor de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, también parcial, condicionada o limitada o, expresado de otro modo, no resultaría directamente del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, sino que exigiría una suerte de "reconstrucción" del acto de liquidación para verificar si, en efecto, se había producido o no el hecho imponible verificando la eventual existencia de incremento de valor de los terrenos.

Este planteamiento es reconsiderado en la STS de 28 de febrero de 2024, con una extensa justificación de las razones para ello, y con una declaración explícita de que con ello se modifica el criterio jurisprudencial hasta entonces mantenido.

En primer lugar, destaca que la STC 182/2021 aporta una perspectiva nueva al examen de esta cuestión, pues a diferencia de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, en el caso de la STC 182/2021, de 26 de octubre, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, y 107.2.a) LHL con plenitud y sin condicionamiento alguno y, en consecuencia, ya no cabe afirmar que la nulidad no resulte directamente del pronunciamiento de inconstitucionalidad. Por tanto, buena parte del entramado argumental sobre las limitaciones que imponía la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, por el carácter limitado y condicionado de la

declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL, queda sin sustento alguno tras la STC 182/2021, de 26 de octubre.

Aunque este es un elemento relevante, la STS de 28 de febrero de 2024 no elude que con ello no se resuelve la cuestión, pues remitiría nuevamente a la cuestión de la limitación de efectos temporales establecida en la STC 182/2021, y a la necesidad de esclarecer si, habida cuenta de las limitaciones que impuso esa declaración de inconstitucionalidad plena e incondicionada de los artículos 107.1, segundo párrafo y 107.2.a) LHL, la misma podría proyectarse sobre el examen de solicitudes de revisión de oficio ya iniciadas y pendientes de resolver al tiempo de dictarse la STC 182/2021, como es el caso que examina la STS de 28 de febrero de 2024. Como señala la STS de 28 de febrero de 2024, ello no resolvería el problema central de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas que han sido aplicadas en liquidaciones tributarias firmes, en aquellos casos en que el Tribunal Constitucional no ha introducido limitación alguna al régimen de efectos que se deriva de la Constitución y la LOTC.

El método de análisis que sigue la STS de 28 de febrero de 2024 destaca, en primer lugar, la incoherencia y ausencia de armonía del resultado interpretativo que establece la anterior doctrina jurisprudencial establecida en la STS 436/2020, de 18 de mayo, seguida hasta el momento por la Sala, en cuanto limita toda posibilidad de revisión de oficio de liquidaciones firmes con base en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, esto es, en los casos de liquidaciones que han gravado situaciones en las que no existía incremento del valor de los terrenos y que, por tanto, gravaron con un tributo inconstitucional una riqueza inexistente, más aún, ficticia. Y ello por cuanto, si bien esa doctrina jurisprudencial admite que el Tribunal Constitucional no limitó en la STC 59/2017 los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, ni incluyó entre las situaciones consolidadas ninguna otra distinta de las que previene el artículo 40.1 LOTC –procesos fenecidos por sentencias con fuerza de cosa juzgada–, y por tanto nada dijo de considerar intangibles las liquidaciones firmes, la interpretación llevada a cabo por el Tribunal Supremo a partir de esa ausencia de limitación de efectos, conduce al mismo resultado práctico que se produciría si el Tribunal Constitucional hubiera limitado los efectos. Pone de manifiesto, por tanto, que el resultado es incoherente, pues si el Tribunal Constitucional no ha establecido límite alguno, distinto del que deriva de la Constitución y la LOTC para los efectos de su declaración de

inconstitucionalidad, se está dando por buena una interpretación del ordenamiento jurídico que impide un efecto querido por la Constitución, la remoción de los actos que han aplicado una norma inconstitucional.

En segundo lugar, rechaza que esta cuestión pueda ser orillada so pretexto de que la vía de la responsabilidad patrimonial permite la reparación de efectos lesivos patrimoniales de actos de aplicación de normas inconstitucionales. Con ello destaca que uno de los motivos por los que la Jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha mostrado tan restrictiva respecto a calificar de nulos a los actos de aplicación de normas inconstitucionales, es que se ha utilizado la vía de escape de la responsabilidad patrimonial. Reconoce que, si bien es posible obtener la reparación de los efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad a través de la vía de la responsabilidad patrimonial, no cabe obviar que esta posibilidad tiene unos requisitos y presupuestos mucho más limitados que los de la revisión de oficio, y, sobre todo, que su naturaleza es sustancialmente diferente, por lo que no puede sustituir la posibilidad de la revisión de oficio. En definitiva, que la posibilidad de acudir al remedio de la responsabilidad patrimonial no debe influir en el análisis de la viabilidad de la revisión de oficio como medio para llevar a su pleno efecto las consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el Tribunal Constitucional.

Y el tercer y más importante elemento es establecer un cambio de enfoque, a partir del «[...] correcto alineamiento de los criterios interpretativos [...]». Para ello, se basa en el principio de que la vinculación más fuerte del interprete, en este caso del Tribunal Supremo, es para con la Constitución y que los efectos que producen las sentencias de inconstitucionalidad es una cuestión que se rige por la propia Constitución, sin más colaboración de la ley que la que la Constitución establece. La STS de 28 de febrero de 2024 parte del valor normativo y no meramente programático de un conjunto de preceptos constitucionales. En particular, sobre la base del principio que extrae del artículo 9.1 de la CE, de adecuación del ordenamiento jurídico a la Constitución, establece una perspectiva de arriba hacia abajo, desde la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico, que tiene como premisa de que la Constitución determina los efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de normas de ordenamiento jurídico, y que no existe una remisión a la ley para determinar tales efectos, por lo que no cabe interpretar cuales deban

ser los mismos a partir de las limitaciones o carencias de que pueda adolecer la ley.

La STS de 28 de febrero de 2024 destaca, como consecuencia de la falta de justificación por el Tribunal Constitucional de determinadas declaraciones de inconstitucionalidad con limitación de efectos, especialmente en el ámbito tributario, se había instaurado un «[...] estado de opinión que ha dado por sentado que la regla general son los efectos *ex nunc* de la declaración de inconstitucionalidad [...]». A partir de aquí, rebate directamente este planteamiento, y sostiene que «[...] Lo que la Constitución establece, y esa es la regla general, es eliminar, en todo lo posible, los efectos aplicativos de una norma que haya sido declarada inconstitucional y, aunque, la propia Constitución puede fundamentar la limitación de efectos que en determinados casos hace el Tribunal Constitucional, para la tutela de principios establecidos en la propia constitución. Por todo ello concluye que cuando no se haya establecido limitación de efecto, la regla general que impone la constitución exige eliminar, en todo lo posible, los efectos aplicativos de una norma que haya sido declarada inconstitucional. Es a partir de esta premisa como considera que ha de ser interpretado el conjunto del ordenamiento jurídico

El desarrollo de la argumentación que conduce a esta conclusión arranca de que el artículo 161.1º a) y el artículo 164.1 CE, establecen efectos *ex tunc* para la declaración de inconstitucionalidad, y que el efecto que acarrea es, con carácter general, el de la nulidad, tal y como precisa el artículo 39.1 LOTC. Nulidad con efectos *ex tunc* que no tiene más límites que la intangibilidad de las situaciones resueltas por sentencias firmes con fuerza de cosa juzgada que hubieren hecho aplicación de la norma inconstitucional, y las limitaciones que pudiera introducir la sentencia que declare de inconstitucionalidad que, en el caso de la STC 59/2017, son inexistentes..

Por tanto, concluye, los distintos motivos que establece la ley para conseguir la remoción de los actos nulos, y en particular el del apartado g) del art. 217 LGT, que opera a modo de cláusula de cierre o cajón de sastre, se han de interpretar bajo el mandato de alcanzar el pleno cumplimiento de los efectos queridos por la Constitución para las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de una norma. Es la legislación ordinaria la que ha de ser interpretada desde los mandatos y exigencias de la Constitución y no a la inversa.

Desde esta perspectiva que, a juicio del TS, impone la propia Constitución, y con base en el principio de adecuación a la misma de todo el ordenamiento jurídico, en especial su artículo 9.1, la STS de 28 de febrero de 2024 afirma que los límites que impone el artículo 40.1 LOTC deben ser entendidos como las expresión de un mandato único y expreso, con su vertiente positiva y negativa: la limitación tan solo cobra sentido con relación a un mandato positivo, el de plenitud de remoción de efectos de las leyes inconstitucionales. Cuando el artículo 40.1 LOTC, en conformidad con los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, salvaguarda de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad a aquellas situaciones consolidadas de aplicación de la norma inconstitucional que hayan sido resueltas en sentencias con fuerza de cosa juzgada, está afirmando que el alcance general de esa declaración de inconstitucionalidad es la remoción de efectos en todo lo que no esté comprendido en tal salvaguarda. Dicho de otra forma, precisamente porque es una limitación a un mandato positivo, la regla general es la que impone éste último.

También destaca la STS de 28 de febrero de 2024 que el propio Tribunal Constitucional ha establecido, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, que los límites que establece el artículo 40.1 LOTC en relación a los artículos 161.1.º a) y 164.1 CE constituyen un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En particular, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones pro-futuro, que define como los «[...] nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]» y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre (FJ 6º).

Otro aspecto que aborda la STS de 28 de febrero de 2024 es la tradicional afirmación del propio Tribunal Constitucional de que no siempre la declaración de inconstitucionalidad implica la de nulidad de la norma inconstitucional, que han expuesto, entre otras, la STC 45/1989 al precisar que «[...] [n]i 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 [...]».

También admite el Tribunal Supremo que la calificación de nulidad de un acto puede tener diversos significados y efectos según el sector del ordenamiento jurídico que consideremos, pues no es una categoría homogénea. No obstante, considera incuestionable que el efecto general que quiere la Constitución para la declaración de inconstitucionalidad de una norma es, explícitamente, la privación de efectos de la misma desde el momento mismo del inicio de su aplicación, salvo determinados límites ya expuestos. Y declara que ese efecto se corresponde con la categoría de la nulidad de pleno derecho de la legislación administrativa y tributaria, aun advirtiendo que puedan existir casos en los que inconstitucionalidad y nulidad no vayan unidos, disociación que rechaza en el caso de las liquidaciones por plusvalía cuando no existe incremento de valor, esto es, riqueza gravable.

Por todo ello concluye la STS de 28 de febrero de 2024 que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC en relación a los artículos 161.1.a) y 164.1 CE, permiten calificar de nulos de pleno derecho a los actos de aplicación de las normas que hubieren sido declaradas inconstitucionales, y son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT.

Para alcanzar esta conclusión, el Tribunal Supremo debe superar otro obstáculo, consistente en los términos aparentemente condicionados en que la STC 59/2017 efectuó la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL. Recordemos que se declaró que estos preceptos son inconstitucionales únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica. El Tribunal Supremo disecciona esta declaración de inconstitucionalidad y concluye que lo que realmente se afirma es que resultan inconstitucionales ante unos determinados supuestos de aplicación, esto es, «[...]únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica». Por tanto, destaca que no se trata de que el texto de estos preceptos sea en parte inconstitucional, sino que lo es solo cuando se aplican a determinados supuestos, aquellos en los que no existe manifestación de capacidad económica.

Esta fórmula compleja, que para el Tribunal Supremo se aproxima bastante a la de las sentencias interpretativas del Tribunal Constitucional,

sin embargo, no permite la pervivencia de la norma inconstitucional en todo caso, aunque con una determinada interpretación – que es el efecto característico de las sentencias interpretativas. Por ello, dice, la de la STC 59/2017 no es una declaración de inconstitucionalidad condicionada, sino una declaración de inconstitucionalidad que impide la aplicación de la norma inconstitucional a determinados supuestos, y siempre que concurren tales supuestos, estaremos ante un resultado contrario a la Constitución, también en el acto de aplicación. En definitiva, separa la eventual dificultad que pueda suponer la indagación para determinar si la aplicación de la norma se ha hecho en un supuesto en que resulta inconstitucional, del efecto pleno e incondicionado de la declaración de inconstitucionalidad, por lo que siempre que estemos en el supuesto en que la norma es inconstitucional – aplicación a transmisiones donde no se ha producido incremento de valor - es imperativo el mandato de remoción de efectos de la norma inconstitucional.

Esa argumentación le sirve a la STS de 28 de febrero de 2024 para enlazar con el argumento que se había barajado en su anterior jurisprudencia de que en estos casos, la necesidad de apreciar si había existido o no incremento de valor, suponía “reconstruir la fase de gestión tributaria “, lo que sería incompatible con afirmar que exista un acto nulo de pleno derecho.

Antes bien, afirma la STS de 28 de febrero de 2024, que la fase de admisión de la solicitud de revisión de oficio permite constatar si la solicitud de revisión de oficio se refiere a un acto de aplicación que operó sobre aquellos supuestos que no quiso afectar la STC 59/2017 –aquellos en los sí existió un incremento del valor de los terrenos– e inadmitir la revisión de oficio cuando manifiestamente no concurre la nulidad de pleno derecho del acto de aplicación. Y añade que, cualquier situación que suscite dudas sobre si existió o no aplicación de la norma a un supuesto en el que resultaría inconstitucional –inexistencia de incremento de valor de los terrenos en la transmisión gravada- podrá resolverse en el curso del propio procedimiento de revisión de oficio, sin que ello suponga una reconstrucción de la fase de gestión tributaria. Dicho de otra forma, que no cabe calificar de gestión tributaria aquello que no es más que verificar si concurre el supuesto para el que la STC 59/2017 declaró que la aplicación de los artículos 107.1 y 107.2.a) LHL es inconstitucional y nula. Y establece con claridad que si es situación no concurre con la suficiente evidencia, la revisión de oficio deberá ser rechazada.

La argumentación del Tribunal Supremo se refuerza con la invocación del principio de seguridad jurídica, que es el asidero de las posiciones restrictivas a los efectos retroactivos de la declaración de inconstitucionalidad y su extensión a los actos firmes. Para la STS de 28 de febrero de 2024, la seguridad jurídica precisamente se garantiza a través de la remoción de efectos de los actos que, de otra manera, perpetuarían una lesión de principios constitucionales protegidos en el artículo 31.1 CE.

Los límites de la revisión de oficio.

Una vez establecida la posibilidad de acudir a la vía de la revisión de oficio, la STS de 28 de febrero de 2024 aborda la cuestión de los límites de la revisión de oficio, en particular la ponderación de todos los intereses concernidos. Para ello, destaca que en el caso de las liquidaciones por IIVTNU que hubieren gravado transmisiones en las que no haya existido incremento del valor del suelo, no cabe obviar que se trata, no solo de actos nulos, sino que, además, son actos que han producido una lesión efectiva de un principio de rango constitucional, el de capacidad económica como fundamento y límite de la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, y que han vulnerado de manera real y efectiva la prohibición de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE. Por ello concluye que el restablecimiento del pleno respeto a la Constitución exige la posibilidad de abrir el cauce de revisión de tales actos, para impedir la perpetuación de una lesión de estos valores constitucionalmente protegidos, y que, por el contrario, no existe ningún interés jurídico digno de protección que se oponga a la revisión de oficio, ni lo reclama el principio de seguridad jurídica.

Una última prevención de la STS de 28 de febrero de 2024 es el recordatorio de los límites temporales. El Tribunal Supremo no puede ser más explícito porque las circunstancias del caso no planteaban un plazo significativamente dilatado en la solicitud de revisión de oficio, pero no por ello deja de hacer constar que como “ es característico de la potestad de revisión de oficio, deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión”, lo que reafirma al aplicar la doctrina jurisprudencial al caso. De forma expresa, la STS de 28 de febrero de 2024,

hace ver que el plazo en que se dedujo la solicitud la revisión de oficio no había rebasado el de cuatro años, propio de prescripción de la acción tributaria, contado desde que se produjo el pago la liquidación tributaria cuya revisión se pretendía, y poco más de dos años después de dictarse la STC 59/2017, de 11 de mayo.

En definitiva, la sentencia de 28 de febrero de 2024 establece como doctrina jurisprudencial que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE.

Declara igualmente que estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Y, en aras de la necesaria seguridad jurídica, manifiesta explícitamente que esta doctrina jurisprudencial supone la revisión y modificación de la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019, ECLI:ES:TS:2020:973), 436/2020 (rec. 2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020, ECLI ES:TS:2020:984), y las demás que las reiteran.