



Roj: **STS 4648/2021 - ECLI:ES:TS:2021:4648**

Id Cendoj: **28079130022021100420**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/12/2021**

Nº de Recurso: **4494/2019**

Nº de Resolución: **1481/2021**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 8538/2020,**  
**STS 4648/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.481/2021**

Fecha de sentencia: 15/12/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4494/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/12/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 2

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4494/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1481/2021**

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 15 de diciembre de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4494/2019, interpuesto por el Ayuntamiento del Vendrell, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia n.º. 44, de 19 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 2 de Tarragona, pronunciada en procedimiento abreviado n.º. 495/2017, sobre Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida D. Sebastián , representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Sonia Berenguer Lassaletta, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Jaime Luís Rodríguez Pérez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento abreviado n.º 495/2017, seguido en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 2 de Tarragona, con fecha 19 de marzo de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que debo estimar y estimo el presente recurso contencioso-administrativo, anulando la denegación de la devolución de ingresos indebidos, declarando nula de pleno derecho la liquidación de la que trae causa y ordenando la restitución de las cuantías abonadas, que ascienden a 2.467,23 euros. Sin costas".

### SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Letrado de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento del Vendrell, en la representación que ostenta, el procurador de los Tribunales D<sup>o</sup>. Oscar González Ledesma, se presentó escrito con fecha 24 de abril de 2019, ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 2 de Tarragona, preparando recurso de casación, y el Juzgado, por auto de 2 de mayo de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente el Ayuntamiento del Vendrell, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, y como parte recurrida D. Sebastián , representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Sonia Berenguer Lassaletta, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Jaime Luís Rodríguez Pérez.

### TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 8 de octubre de 2020, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1. Determinar si la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.

2. En caso de responder afirmativamente a la pregunta anterior, habilitado esa posibilidad de revisión de actos firmes, dilucidar en virtud de qué título jurídico -esto es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas *numerus clausus* en el artículo 217 LGT- operaría; y, además, con qué limitación temporal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 Los artículos 217 y 221.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].



**3.2** Los artículos 38 y 40 de la Ley 2/1979, de 3 de octubre Orgánica del Tribunal Constitucional (BOE de 5 de octubre) ["LOTC"].

**3.3** El principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española y el artículo 9.1 de la citada Constitución ["CE"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

**CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.**

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Letrado de los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento del Vendrell, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 27 de noviembre de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- Los arts. 217 y 221 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre (LGT).
- 2.- Los arts. 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de Octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC).
- 3.- El principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la CE y el art. 9.1 de la citada Constitución.

El recurrente manifiesta, en relación a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en el presente recurso de casación y la resuelta en las tres STS de fecha 18 de Mayo de 2020 (RCA/1068/2019, RCA/1665/2019, RCA/2596/2019), en cuanto a la posibilidad de que puede ser declarado nulo de pleno derecho, el acto administrativo en virtud del cual se aprueba una liquidación tributaria del IIVTNU que ha adquirido firmeza en vía administrativa por la concurrencia de una de las causas del art. 217.1 de la LGT, que únicamente su pretensión casacional coincide con la acogida en las sentencias referidas en el sentido de que en el ámbito del IIVTNU, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC nº. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la LGT. En este sentido, la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y del art. 110.4 del mismo texto legal, no determinó que las liquidaciones firmes del IIVTNU 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 art. 217.1 de la vigente LGT, pues aquellos actos tributarios: (i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el art. 31.1 de la CE (capacidad económica), único que ha sido tenido en cuenta por el juez *a quo* para estimar el recurso, 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 adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición; (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 art. 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).

Respecto al primer motivo considera que, se ha infringido el art. 217.1 de la LGT porque en el presente caso no concurren los supuestos que habilitan a las administraciones públicas a la revisión de los actos nulos de pleno derecho, toda vez que el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos constituye una vía excepcional de revisión de actos administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, pudiéndose recurrir, únicamente, en los supuestos tasados o *numerus clausus* establecidos legalmente. Por este carácter extraordinario, las causas de nulidad de pleno derecho han de ser objeto de una interpretación restrictiva, tal como han señalado las STS de 19 de diciembre de 2001, 27 de diciembre de 2006 o 18 de diciembre de 2007. En el presente caso, no concurre ningún supuesto previsto por el art. 217.1 de la LGT de nulidad de pleno derecho ni se prevé en ninguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho del artículo la inconstitucionalidad de una ley como presupuesto para la revisión de oficio de los actos firmes. Tampoco se puede subsumir al supuesto previsto por la letra a) del art. 217.1, consistente en el hecho que el acto lesiona los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Respecto al segundo motivo, manifiesta que la doctrina de la sentencia recurrida parte de la premisa que la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC de 11 de mayo de 2017 de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL tiene efectos retroactivos, de manera que los preceptos objeto de la declaración de inconstitucionalidad han estado expulsados *ex origine* del ordenamiento jurídico. Sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de estos preceptos, se ha pronunciado la STS de 9 de julio de 2018, (rec. cas. nº. 622/2017), delimitando el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de los referidos preceptos. Así, en cuanto a los arts. 107.1, 107.2 a) TRLHL la declaración de inconstitucional es parcial, en el sentido que sólo son inconstitucionales en la medida que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica; por el contrario la declaración de inconstitucionalidad el art. 110.4 del TRLHL es total,



en el sentido que impide a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica, y aunque la sentencia recurrida delimita el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, no se pronuncia sobre los efectos que tiene en el tiempo esta declaración, ya que de forma equívoca afirma que se ha de considerar la inconstitucionalidad originaria del art. 110.4 del TRLRHL, cuando este precepto es de aplicación a supuestos de autoliquidación del tributo, no a los supuestos en los que se exige mediante la práctica de la correspondiente liquidación tributaria, como el presente. Asimismo, la sentencia recurrida contradice la jurisprudencia del TC que limita los efectos en el tiempo de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de determinados preceptos legislativos. Por todo ello, la liquidación de la que se solicita su revisión de oficio, ha adquirido firmeza, de manera que no puede estar afectada en ningún caso por la declaración de inconstitucionalidad de la STS de 11 de mayo de 2017.

Respecto al tercer motivo, manifiesta que el presente recurso suscita la misma cuestión jurídica que otros muchos admitidos a trámite para determinar si, para garantizar la seguridad jurídica ( art. 9.3 CE), la igualdad en la aplicación de la ley ( art. 14 CE) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria ( arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 , 107.2 a) y 110.4 del TRLRHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 , de 5 de marzo, declarada en la STC 59/2017 , de 11 de mayo , obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como deriva de la tesis que sostiene el Juez *a quo*, lo que como cuestión jurídica entiende el recurrente que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, entre otras razones porque de ser errónea esa "*tesis maximalista*" produciría un grave daño al interés general, de acuerdo al art. 88.2.b) LJCA, y ha sido ya resuelta por el TS en las sentencias de 9 de julio de 2018, 17 de julio de 2018 y 18 de julio de 2018, por lo que procede estimar el presente recurso.

Así pues, en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y la declaración de inconstitucionalidad total del art. 110.4 del TRLHL es total (se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los arts. 107.1 y 107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos). Por ello, la sentencia recurrida debe ser casada y anulada ya que considera erróneamente que los que los artículos han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, criterio que el TS ha rechazado formalmente.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "declare haber lugar al recurso de casación interpuesto por el AYUNTAMIENTO DE EL VENDRELL, contra la sentencia nº. 44/2019, de 25 de febrero, dictada en el Procedimiento Abreviado número 495/2017-F del Juzgado Contencioso Administrativo Nº .DOS de Tarragona, sentencia que se case y anule por lo que se desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dº. Sebastián promovido contra la resolución del Ayuntamiento de El Vendrell de 9 de Octubre de 2017 por la que se había inadmitido por extemporáneo el recurso de reposición interpuesto contra la denegación de la solicitud de ingresos indebidos, con la relación a la liquidación del IIVTNU, por importe de 2.467,23.euros, y en su virtud, se venga a declarar la adecuación a derecho de la mencionada liquidación, por ser conformes con el ordenamiento jurídico.-Y, en su día, dicte otra, en la que casando aquélla, la anule, y dicte otra nueva, que desestime el Recurso Contencioso-Administrativo presentado en su día".

Por su parte, la procuradora Dª. Sonia Berenguer Lassaletta, en nombre y representación de Dº. Sebastián , por escrito presentado con fecha 26 de enero de 2021, formuló oposición al recurso de casación manifestado que, la sentencia recurrida consideró que concurría la causa de nulidad de pleno derecho de la liquidación tributaria por el concepto IIVTNU, dado que se había dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, de acuerdo con el art. 217.1 .e) de la LGT, al no haberse probado la existencia del hecho imponible y al no permitirse a esta parte probar dicha inexistencia del hecho imponible. La plusvalía se liquidó según el procedimiento de declaración-liquidación previsto en el art. 10 de la ordenanza fiscal del Ayuntamiento del Vendrell. Considera que, en el caso de que el procedimiento de gestión del IIVTNU se haya iniciado en virtud de una declaración presentada por el contribuyente (como ocurre en el presente caso), también cabe que se proceda a solicitar la rectificación de dicha declaración de conformidad con el art. 130 Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ( RGAT) que básicamente establece los mismos límites de prescripción que la rectificación de las autoliquidaciones. Existe en este caso un hecho diferencial con el caso de autoliquidaciones consistente en una liquidación necesaria por parte de la Administración a resultas de la declaración presentada por el contribuyente. En dicha liquidación no se procede a comprobar ni total ni parcialmente el hecho imponible, sino que la Administración se limita a cuantificar la obligación tributaria de acuerdo con aquella ( art. 128 LGT). En nuestro caso, la Ordenanza fiscal reconoce que ese es el procedimiento seguido. Considera que, el hecho



de que se haya dictado la liquidación subsiguiente a la declaración presentada no debe constituir un obstáculo a la revisión de dicha situación por la sentencia del Tribunal Constitucional y a la correspondiente devolución del ingreso indebido porque: (i) el art. 130 RGAT prevé con carácter general la rectificación de declaraciones en que se haya dictado dicha liquidación provisional y no se aprecia que el hecho de que el motivo de la solicitud de rectificación sea la inconstitucionalidad de la norma deba suponer una excepción a esta regla general o un peor tratamiento. (ii) la estimación de una solicitud de rectificación no supone la anulación de la liquidación provisional dictada inicialmente (es decir, que se ataque una situación jurídica consolidada), sino que se dicte una nueva liquidación provisional complementaria de la anterior. (iii) el art. 119 LGT establece que la presentación de una declaración no implica la aceptación o reconocimiento de la procedencia del tributo, por lo que no puede entenderse que la liquidación provisional a que da lugar dicha declaración contenga ningún pronunciamiento sobre la procedencia del tributo, sino que se limita a cuantificar el importe de la obligación tributaria. (iv) de concluirse lo contrario se estaría discriminando al contribuyente en función de la forma de gestión del tributo (autoliquidación o declaración), discriminación que no estaría justificada y que ya ha sido rechazada por los tribunales en otras ocasiones (entre otras, la STS de 17 de diciembre de 2002 - rec. cas. 9874/1997-, relativa a intereses de demora).

Manifiesta que, que existe una solución alternativa, y es que si bien la solicitud de revisión por el administrado pudiera no encajar en el procedimiento extraordinario de revisión, como argumentaba el Ayuntamiento en su inadmisión, sí que debiera obligar a la Administración a iniciar, conforme el art. 221.3 de oficio, aunque a instancias del administrado, el procedimiento de revocación, pues no debemos olvidar que la actuación administrativa se rige por el principio de buena administración, principio general del Derecho reconocido por el TJUE, y por el de proscripción de la arbitrariedad en su actuación. De forma que, ante actos nulos por estar fundamentados en normas declaradas inconstitucionales, no procede inadmitir a trámite dicha petición, sino al menos proceder a su examen: no existiendo capacidad económica que somete a gravamen la Administración debe, en aplicación de la jurisprudencia del TC y del TS anular los actos contrarios a Derecho, como lo es cobrar una plusvalía municipal cuando consta acreditado que no hubo plusvalía alguna, sino minusvalía.

Así pues, lo que el recurrido ha sostenido todo momento y así fue considerado por la sentencia recurrida, es que, ya sea por la nulidad de pleno derecho invocada, ya sea por la vía de la rectificación de la declaración efectuada al entregar la escritura de transmisión del inmueble al Ayuntamiento, o incluso por la vía de la revocación, lo que procede es buscar la forma ajustada a Derecho de resarcir al contribuyente del hecho de haber soportado un impuesto, la plusvalía municipal, en un caso en el que incluso la Administración reconoce que se produjo una minusvalía.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala, "desestime el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento del Vendrell contra la sentencia nº. 44/2019, de 19 de marzo, dictada por el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo 2 de Tarragona, y en su virtud, confirme la procedencia de la devolución a esta parte del impuesto de la Plusvalía Municipal pagado en un caso en el que hasta la Administración titular del Impuesto reconoce que no se ha producido el hecho imponible del mismo al haberse acreditado en autos una minusvalía del valor del terreno".

**QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por diligencia de ordenación de 27 de enero de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 9 de diciembre de 2021, fecha en la que tuvo lugar el acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- Antecedentes jurisprudenciales.**

La cuestión con interés casacional objetivo ha sido ya resuelta por varias sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, baste recordar, entre otras, las de 18 de mayo de 2020 (RCA/1068/2019; ECLI:ES:TS:2020:984, RCA/1665/2019; ECLI:ES:TS:2020:973 y RCA/2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:1364), en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente.

La sentencia recurrida considero que concurría la causa de nulidad prevista en el artículo 217, 1 e) LGT al haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento establecido.

Baste, pues, para resolver el presente recurso de casación remitirnos a lo dicho en la sentencia 436/2020, de 18 de mayo, recaída en el rec. cas. 2596/2019; se dijo entonces que:



"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)".

(...)

"1. La sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, como es sabido, declaró la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica", de suerte que -en la interpretación que ha efectuado esta Sala Tercera desde nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación núm. 6226/2017- tales preceptos.

"(...) son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE".

2. A tenor de esa misma sentencia del Tribunal Constitucional, y -también- en los términos en los que esta Sala ha interpretado su contenido, el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso, por cuanto dicho precepto:

"(...) no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene, o, dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica".

3. En la repetida sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 se guarda silencio sobre el alcance de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad.

Este silencio contrasta con lo declarado por el propio Tribunal Constitucional en la posterior sentencia de 31 de octubre de 2019 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 1020/2019), referida también al impuesto que nos ocupa aunque desde otra perspectiva: la de la eventual inconstitucionalidad del artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales cuando la aplicación de la regla de cálculo que tal precepto contiene (que parte del porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) determine un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo.

En esta segunda sentencia, declara el Tribunal Constitucional en su fundamento jurídico cuarto que, en supuestos como el descrito:

"(...) La cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)".

Y eso le permite concluir que el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto 17 Legislativo 2/2004, de 5 de marzo resulta inconstitucional:

"(...) Únicamente en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Eso sí, la inconstitucionalidad así apreciada no puede extenderse, sin embargo, como pretende el órgano judicial, al art. 108.1 TRLHL (tipo de gravamen), pues el vicio declarado se halla exclusivamente en la forma de determinar la base imponible y no en la de calcular la cuota tributaria".

La sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019 limita, además, los efectos de su declaración de inconstitucionalidad parcial del artículo 107.4 de la Ley de Haciendas Locales, al declarar que:

"Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (...), 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".

4. Como decíamos más arriba, esta limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad no se efectuó en la sentencia del mismo Tribunal Constitucional núm. 59/2017.

Y si ello es así, esto es, si el Tribunal Constitucional -pudiendo hacerlo- no ha establecido límites a la declaración de inconstitucionalidad contenida en esa sentencia, corresponde a este Tribunal Supremo -en aplicación de la legalidad ordinaria- determinar en qué medida esa declaración puede tener efectos para el contribuyente a quien le fueron giradas liquidaciones aplicando los preceptos considerados parcialmente inconstitucionales cuando tales liquidaciones ganaron firmeza por no haber sido recurridas en tiempo y forma.

5. Tratándose de liquidaciones firmes -como ahora sucede- el precepto que resulta de aplicación cuando el contribuyente pretende obtener la devolución de lo que ingresó en aplicación de aquéllas es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor:

"Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

6. Para llegar a esta conclusión (que - prima facie- permitiría instar la devolución a través del procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho o del de revocación) no constituye obstáculo alguno la doctrina de este Tribunal Supremo que arranca de la sentencia de 16 de diciembre de 2010 (casación núm. 6163/2007) sobre el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

Recordemos que, en ese supuesto, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional dicho gravamen mediante la sentencia núm. 173/1996 en la que -como ha sucedido con la núm. 59/2017- no se limitaron los efectos en relación con actos tributarios que habían ganado firmeza en vía administrativa.

Y la doctrina de este Tribunal, en relación con los posibles efectos de esa declaración de inconstitucionalidad respecto de liquidaciones firmes, se resume en los siguientes términos:

"(...) El ingreso por el gravamen complementario declarado inconstitucional era indebido desde que se produjo porque los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca".

7. Decimos que esta doctrina no resulta aplicable al caso por la razón esencial de que la misma se efectúa bajo la vigencia de un régimen legal de devolución de ingresos indebidos -el previsto en la Ley General Tributaria anterior- claramente distinto del procedimiento que, para obtener dicha devolución, aparece regulado en la normativa vigente.

En efecto: en el sistema aplicable cuando se estableció aquella doctrina jurisprudencial, la Ley General Tributaria de 1963 dedicaba a la devolución de ingresos indebidos un lacónico precepto (el artículo 155), que se limitaba a afirmar lo siguiente:

"Los sujetos pasivos o responsables y sus herederos o causahabientes tendrán derecho a la devolución de los ingresos que indebidamente hubieran realizado en el Tesoro con ocasión del pago de las deudas tributarias, aplicándose el interés legal".



Y en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, no se establecía más límite al respecto que el plazo de prescripción (artículo 3 de la propia norma reglamentaria).

8. En el régimen que -tras la declaración de inconstitucionalidad derivada de la STC 59/2017- resulta aplicable, la actual Ley General Tributaria (artículo 221.3, ya citado) es de una precisión extraordinaria: la devolución de ingresos indebidos solo podrá realizarse "instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos el artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

No son necesarios especiales esfuerzos hermenéuticos para convenir que solo procederá la devolución cuando el acto (firme) de aplicación del tributo en virtud del cual se haya efectuado el ingreso indebido (i) sea nulo de pleno derecho o (ii) se revoque en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria, en ambos casos -obvio es decirlo- siempre que se cumplan estrictamente las exigencias previstas en esos dos preceptos.

9. Llegados a este punto nos queda por dilucidar una primera cuestión: la de si concurre en el caso el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria pues este motivo -como ya adelantamos más arriba- es el único que fue tenido en cuenta por el juzgador para considerar nula la liquidación tributaria de la que trae causa el ingreso que, por ello, debe considerarse indebido.

Tendremos que pronunciarnos, además y en el caso de que entendamos que tal motivo no concurre, sobre los otros motivos de nulidad que estuvieron en el debate en la medida en que fueron aducidos en el escrito rector del procedimiento abreviado; seguramente en otros procesos resultará obligatorio analizar la incidencia en supuestos como este del artículo 219 de la Ley General Tributaria, pues en ellos tal cuestión será la relevante.

Pero, insistimos, la congruencia interna de esta sentencia, el respeto al debate procesal producido en sede administrativa y en la instancia y el juicio de relevancia que resulta aquí aplicable nos obligan a resolver la casación, en primer lugar, en relación a la concurrencia en el caso del repetido motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria y, en su caso, respecto de los otros tres supuestos de nulidad que tienen aquí, como se ha dicho, relevancia.

10. En relación con dicha cuestión, resulta forzoso recordar aquí la consolidada jurisprudencia de esta Sala sobre el significado y alcance de ese motivo de nulidad, según el cual son nulos los actos tributarios "Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados".

Así, nuestra jurisprudencia ha distinguido distintos supuestos en relación con este motivo, que pueden sintetizarse así:

10.1. La expresión "prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello" debe reservarse a supuestos en los que se aprecien vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico, debiendo ser la omisión clara, manifiesta y ostensible, sin que baste el desconocimiento de un mero trámite que no pueda (ni deba) reputarse esencial.

10.2. La utilización de un procedimiento distinto del establecido expresamente en la Ley puede asimilarse a la ausencia absoluta de procedimiento; pero puede también no integrar el supuesto de nulidad cuando en el seno de ese procedimiento diferente se hayan seguido los trámites esenciales previstos en el regulado ad hoc, lo que excluiría, además, toda forma de indefensión.

10.3. Prescindir de un trámite esencial del procedimiento constituye, de suyo, una infracción que acarrea la nulidad radical, especialmente si ese trámite es el de audiencia, que es capital, fundamental para que el acto no produzca indefensión al interesado y éste pueda atacarlo desde el inicio mismo del procedimiento.

11. La circunstancia de que en el procedimiento que dio lugar a la liquidación (firme) que ahora nos ocupa no pudiera el contribuyente -por aplicación del artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales- acreditar un resultado diferente del resultante de las reglas objetivas de valoración previstas en el precepto no permite afirmar que dicho procedimiento adolezca del motivo de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria. Y ello por las razones que a continuación se exponen:

11.1. El "procedimiento legalmente previsto" cuando se dictó la liquidación firme cuya nulidad se pretende era, cabalmente, el que regulaba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, concretamente, sus artículos 102, 107 y 110.4.

En la sentencia 59/2017, el Tribunal Constitucional declara inconstitucional (completa, absoluta, incondicionadamente) este último precepto por cuanto el mismo impedía a los sujetos pasivos acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica.



Pero eso no permite afirmar, en absoluto, que todas las liquidaciones anteriores a esa sentencia sean nulas por falta de procedimiento, pues eso supondría no ya solo proyectar hacia atrás esa declaración de nulidad, sino, sobre todo, "construir" -retrospectivamente- un procedimiento con un trámite (la eventual prueba de la inexistencia de minusvalía) que no podía ser omitido por la Hacienda municipal por la razón esencial de que "no estaba previsto legalmente", esto es, no estaba contemplado en la Ley reguladora del procedimiento que debía seguirse para liquidar.

11.2. El artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria exige, como se ha visto, que el acto haya prescindido "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto, y esta exigencia no concurre, desde luego, en los trámites que dieron origen a nuestro acto tributario firme.

En la liquidación girada a la contribuyente, el ayuntamiento de Creixell se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente, procedimiento que -solo después de la sentencia del Tribunal Constitucional- se ha revelado inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible.

Dicho de otro modo, y gráficamente, para imputar a un ayuntamiento tan grave conducta procedimental determinante de la nulidad de su resolución, tendríamos que exigir a las Haciendas Locales que hubieran inaplicado la Ley o que hubieran incluido en el procedimiento un trámite no previsto -como el de abrir un período de prueba para acreditar la eventual inexistencia de la plusvalía-; algo que, en nuestro caso, ni siquiera fue aducido por el contribuyente en su momento, pues éste solo pretende exonerarse del tributo por ausencia de hecho imponible cuando se publica la sentencia núm. 59/2017 del Tribunal Constitucional.

11.3. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia. El ayuntamiento -al liquidar a BANKIA, SA el tributo que nos ocupa- no prescindió absolutamente del procedimiento legalmente previsto sino que, antes al contrario, respetó los trámites previstos en la ley entonces vigente, trámites en los que -ciertamente- no se permitía al contribuyente probar la inexistencia de incremento de valor del terreno transmitido; pero esa objeción -- declarada con efectos anulatorios por el Tribunal Constitucional años después de girarse la liquidación- no puede ser oponible al ayuntamiento recurrente en la medida en que éste no tenía otra opción, para liquidar el tributo, que ajustarse a la ley reguladora del mismo".

(...)

"1. La nulidad de los actos tributarios que prevé el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria se produce en aquellos actos "Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional".

El hoy recurrente en casación pretendió en vía administrativa y en sede jurisdiccional que concurría esa causa de nulidad en la medida en que, a tenor de la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, el precepto legal que amparaba la liquidación -el artículo 102 de la Ley de Haciendas Locales- vulneraba el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la Constitución.

Basta para rechazar esta alegación con recordar que la vulneración del principio de capacidad económica - como consideró el contribuyente en su demanda- no tiene encaje en el artículo 217.1.a) de la Ley General Tributaria, pues tal principio -reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución- no constituye un derecho "susceptible de amparo constitucional", como tal precepto establece, al no estar reconocido en los artículos 14 a 29 de la Constitución (v. artículos 53.2 de la Constitución y 41.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional).

2. Tampoco concurre en el caso, claramente, el supuesto previsto en la letra f) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, a cuyo tenor son nulos de pleno derecho los actos dictados en materia tributaria cuando se trate de actos expuestos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico "Por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición".

Para fundamentar la concurrencia en el caso de este motivo de nulidad, señalaba en su demanda BANKIA, SA, lacónicamente, lo siguiente:

"El TC ha declarado nulos de pleno derecho los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL, declaración de nulidad que conlleva que haya un acto administrativo expreso (la liquidación) contrario al ordenamiento jurídico (como declara el TC) que permite adquirir un derecho (cobrar o exigir el importe de la liquidación) al ayuntamiento careciendo de los requisitos esenciales para su adquisición (carencia de cobertura legal para la liquidación con la nulidad de los artículos citados), por lo que también estaríamos en el supuesto contemplado en la letra f) del artículo 217.1 LGT, procediendo por tanto la revisión planteada".



Es evidente que el precepto en estudio sanciona con nulidad radical los actos declarativos de derechos "dictados por la Administración" (expresa o presuntamente) que, sin embargo y al no tener los requisitos fundamentales requeridos por el ordenamiento, no permiten incorporar al patrimonio del particular (no de la Administración autora del acto) un derecho o una facultad que, en puridad, nunca ostentó.

La doctrina científica y la jurisprudencia han puesto especial énfasis, cuando han analizado el artículo que nos ocupa, en delimitar cuáles son, en cada caso, los "requisitos esenciales" (cuya ausencia determinará la nulidad) para adquirir la facultad o el derecho, existiendo cierto acuerdo en afirmar que éstos son aquéllos que constituyan los presupuestos de la estructura definitoria del acto, o sean absolutamente determinantes para la configuración del derecho adquirido o la finalidad que se pretende alcanzar.

El precepto en cuestión, sin embargo, no se refiere -ni puede referirse- a actos de gravamen o a actos -como los tributarios que ahora nos conciernen- en los que la Administración impone al particular una obligación de dar a tenor de la legislación aplicable, pues el supuesto de nulidad solo está pensado para revocar actos en los que el particular interesado -no la Administración- se ha hecho con facultades, o ha adquirido derechos careciendo de los requisitos esenciales al respecto.

Resulta, en definitiva, extravagante la alegación de este supuesto de nulidad en relación con un acto administrativo de naturaleza tributaria en el que la Administración competente lo único que ha hecho es exigir un impuesto por entender que concurría el hecho imponible definido en la ley.

El supuesto analizado, en fin, no está pensado en absoluto para supuestos como el que ahora nos ocupa ni, desde luego, resulta aceptable la alegación genérica de que la Administración, al liquidar el tributo, ha obtenido un derecho (el importe de la cuota) sin que concurren los requisitos legalmente previstos tras la sentencia del Tribunal Constitucional.

3. El artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contiene una última letra -la g)- en la que declara nulos los actos tributarios "(En) cualquier otro (supuesto) que se establezca expresamente en una disposición de rango legal".

En el escrito de demanda se justifica la concurrencia de este supuesto de nulidad radical en los siguientes términos literales:

"Finalmente, debemos recordar a este respecto que el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, Ley 39/2015) recoge las causas de nulidad de pleno derecho cuando establece que los actos de las Administraciones Públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

"También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones administrativas no favorables o restrictivas de derechos individuales".

En consecuencia, entendemos que también resulta aplicable la letra g) de dicho artículo, toda vez que, conforme al artículo 47 de la Ley 39/2015, son nulos de pleno derecho cuando vulneren la Constitución, las leyes o el principio de reserva de ley, casa que sucede en este caso, pues la liquidación carece de norma legal de cobertura (al estar expulsados *ex tunc* del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL), vulnera la LHL (vigente tras esta expulsión) y no cabe duda de que vulnera la Constitución pues así lo ha declarado el TC".

Es evidente que el precepto aducido -el artículo 47.2 de la Ley 39/2015- no es aplicable a los actos administrativos -cualidad que ostenta la liquidación firme que nos ocupa-, sino a las disposiciones generales, lo que determina que no queda justificar la nulidad de aquel acto en una causa no prevista al respecto.

Y es que -y ello no merece mayores razonamientos- los motivos de nulidad radical de los actos administrativos son los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria (para los actos de naturaleza tributaria) y en el artículo 47.1 de la Ley 39/2015 (para el resto de actos administrativos), y no lo son -en ningún caso- los previstos en el artículo 47.2 de esta última ley, que es el alegado en el escrito de demanda y que se refiere -exclusivamente- a las disposiciones generales.

En cualquier caso, y en relación con este concreto supuesto de nulidad, la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos -ni debemos- eludir un pronunciamiento al respecto.

a) No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad -por inconstitucionalidad- de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley



de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo -en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa.

b) Si los supuestos legales de nulidad radical deben ser objeto -como dijimos más arriba- de interpretación estricta, la aplicación de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria exigiría, cuando menos, que una norma con rango de ley señalara con claridad que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal acarrea la nulidad radical de los actos dictados a su amparo, norma que -como dijimos- no aparece en nuestro ordenamiento jurídico.

c) No consideramos que sea una norma de esa clase -suficiente a los efectos de la nulidad del acto- la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor: "Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia". No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los "preceptos" impugnados (o a aquellos otros - preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley-) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad. De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena -ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.

d) En todo caso, aun admitiendo dialécticamente que el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional se refiere también a los actos dictados al amparo del precepto declarado inconstitucional, tampoco cabría entender, en el caso que nos ocupa, que la liquidación firme que analizamos está afectada de la nulidad radical que se infiere de la letra g) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria.

Recordemos que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de manera que tales preceptos -como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 - "son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución".

Quiere ello decir, por tanto, que la nulidad del acto tributario que nos ocupa sería 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" -valga la expresión- del procedimiento que condujo a la liquidación tributaria, analizando los distintos trámites del mismo, las alegaciones del contribuyente y los documentos aportados por éste para determinar si, en ese caso concreto, se habría producido -o no- la vulneración del artículo 31.1 CE al gravarse una situación inexpresiva de capacidad económica por haberse probado por el interesado -a quien incumbe la carga de acreditarlo, según nuestra sentencia de 9 de julio de 2018- la inexistencia del incremento de valor que constituye el hecho imponible del impuesto.

Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia, la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y si hubo discusión en su seno sobre la prueba del incremento o aparecía ésta con mayor o menos claridad de los documentos aportados, como la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita.

e) Y, finalmente, viene al caso recordar aquí la diferencia entre este asunto y el de la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

Como se sigue de la declaración de inconstitucionalidad de dicho gravamen, la misma resultó completa e incondicionada, esto es, el gravamen había de reputarse nulo por ser inconstitucional la norma con rango de ley que lo creó.

Esta circunstancia contrasta con la que aquí concurre en la que -insistimos- no existe un pronunciamiento de esa naturaleza, sino otro parcial o condicionado, pues los preceptos legales concernidos no son en todo caso inconstitucionales, sino exclusivamente cuando su concreta aplicación determine que sea gravada una situación inexpresiva de capacidad económica, extremo que debe probar el contribuyente".

**SEGUNDO.-** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*



Al igual que en las sentencias indicadas en el fundamento anterior, el contenido interpretativo de ésta es el siguiente:

"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, 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 adquiera 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).

2. No es posible, en el presente recurso, contestar por completo a la cuestión que nos suscita el auto de admisión en segundo lugar (determinar si concurren o no otros supuestos de nulidad radical de aquellas liquidaciones firmes) por las razones que expusimos más arriba y que descansan, fundamentalmente, en carecer de relevancia esos otros motivos de nulidad para resolver el litigio y la presente casación".

Por todas las razones expuestas en los fundamentos de derecho anteriores, procede declarar haber lugar al recurso de casación, lo cual conlleva la desestimación del recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Ayuntamiento de El Vendrell por la que se había inadmitido por extemporánea la solicitud de devolución de ingresos indebidos, con relación a la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, dictada por el citado Ayuntamiento, con lo cual se confirman los actos y resoluciones administrativas recurridos.

**TERCERO.- Pronunciamiento sobre costas.**

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## FALLO

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

**Primero.-** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero.

**Segundo.-** Haber lugar al recurso de casación n.º 4494/2019, interpuesto por el Ayuntamiento del Vendrell, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia n.º. 44, de 19 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º. 2 de Tarragona, pronunciada en procedimiento abreviado n.º. 495/2017, sobre Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.-** Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de recurrida D. Sebastián , representado por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Sonia Berenguer Lassaletta, con relación a la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana dictada por el citado Ayuntamiento, con lo cual se confirman los actos y resoluciones administrativas recurridos.



**Cuarto.-** No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ