



Roj: **STS 2238/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2238**

Id Cendoj: **28079130022021100237**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/05/2021**

Nº de Recurso: **5864/2019**

Nº de Resolución: **752/2021**

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

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

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SJCA 8041/2019,**
ATS 8958/2020,
STS 2238/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 752/2021

Fecha de sentencia: 27/05/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5864/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/05/2021

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

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO. N. 1

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5864/2019

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 752/2021

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de mayo de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **5864/2019**, interpuesto por el **AYUNTAMIENTO DE SANTA CRUZ DE BEZANA**, representado por el procurador don Ignacio Argós Linares y defendido por la letrada doña Helena Ceballos Revilla, contra la sentencia dictada el 24 de mayo de 2019 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Santander en el procedimiento abreviado núm. 40/2019, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ha comparecido, como parte recurrida, la entidad **QUABIT INMOBILIARIA S.A.**, representada por la procuradora doña Belén Jiménez Torrecillas.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 24 de mayo de 2019 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Santander, que estimó el recurso número 40/2019, promovido por la mercantil Quabit Inmobiliaria, S.A., contra la resolución de dicha entidad local de 15 de noviembre de 2018, desestimatoria de la solicitud de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho y de revocación con devolución de ingresos indebidos de las liquidaciones giradas en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ("IIVTNU").

La parte dispositiva de la sentencia pronunciada es del siguiente tenor literal:

" **FALLO. SE DESESTIMA** la causa de inadmisibilidad por extemporaneidad formulada por el ayuntamiento y **SE ESTIMA INTERGAMENTE** la demanda presentada por la Procuradora Sra. Jimenez Torrecillas, en nombre y representación de la entidad QUABIT INMOBILIARIA SA contra la Resolución del Ayuntamiento de Santa Cruz de Bezana de 15-11-2018 que desestima las solicitudes de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho y revocación, con devolución de ingresos indebidos, de las liquidaciones de 1-4-2014 del impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con nº 59470887 y 59470925 y acuerda instruir procedimiento para el reconocimiento del derecho de devolución de ingresos indebidos por 14801,85 euros, girar liquidación por la venta de la finca catastral 6178411VP2067N0000YL por 321,44 euros y compensar este crédito con la deuda reconocida al actor debiendo devolver 14480,41 euros y en consecuencia:

SE ANULA parcialmente la misma dejando sin efecto los pronunciamientos A), B), E), F) G) y, parcialmente, el D);

SE CONDENA al Ayuntamiento de Santa Cruz de Bezana a iniciar el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos respecto de la solicitud formulada por la entidad actora, tramitarlo en debida forma y resolverlo de forma expresa;

SE DECLARA la procedencia del abono de los intereses de demora de las cantidades cuya devolución se reconoce en el punto D);

SE ANULA la liquidación 831205 y el acuerdo de compensación de los puntos E), F), G) debiendo el ayuntamiento abonar el importe de 321,44 euros que devengarán los intereses legales de demora del art. 32 LGT.

Las costas se imponen al demandado limitadas a 500 euros por todos los conceptos regulables".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Ayuntamiento de Santa Cruz de Bezana, preparó recurso de casación contra la mencionada sentencia en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: (i) el artículo 221.3, en relación con los artículos 216.a) y 217, apartados 1, 3 y 4, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], los artículos 9.3 y 117, apartados 1, *in fine*, y 3, de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre) ["CE"] y los artículos 38 y 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (BOE de



5 de octubre) ["LOTIC"]; y (ii) los artículos 216 y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) y el artículo 24.1 CE.

2. El Juzgado *a quo* tuvo por preparado el recurso en auto de 2 de septiembre de 2019, ordenando remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante esta Sala Tercera, habiendo comparecido ambas partes, recurrente -Ayuntamiento de Santa Cruz de Bezana- y recurrida -Quabit Inmobiliaria, S.A.-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

3. La Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 8 de octubre de 2020, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"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, que han quedado 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 como *numerus clausus* en el artículo 217 LGT-operaría; y, además, con qué limitación temporal".

En el mismo auto, se identifican como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 217 y 221 de la LGT, los artículos 38 y 40 de la LOTC, el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE, y se señala (en el razonamiento jurídico tercero, punto 2) lo siguiente:

"En atención a la concordancia apuntada entre la cuestión planteada en este recurso y las resueltas en las sentencias precitadas, la Sala estima pertinente informar a la parte recurrente que, de cara a la tramitación ulterior del recurso, considerará suficiente que en el escrito de interposición manifieste si su pretensión casacional coincide, en efecto, con la acogida en la sentencia referida, o si por el contrario presenta alguna peculiaridad".

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. La representación procesal del ayuntamiento recurrente interpuso recurso de casación mediante escrito en el que, en primer término, y en relación a la concordancia apuntada en el auto de admisión entre la cuestión planteada en el presente recurso de casación y la resuelta en las sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de fecha 18 de mayo de 2020 (RCA/1068/2019; ECLI:ES:TS2020:984, RCA/1665/2019; ECLI:ES:TS2020:973 y RCA/2596/2019; ECLI:ES:TS:2020:1364) y 28 de mayo de 2020 (RCA/2503/2019; ES:TS:2020:1364), manifiesta que "acogiéndose a la doctrina de dichas sentencias, las pretensiones de esta parte -contenidas en el apartado segundo de este escrito-, coinciden sustancialmente con las acogidas en dichas Sentencias y, en especial, con la admitida por la STS num. 436/2020, de 18 de mayo (RCA 2596/2019, ECLI:ES:TS:2020:970) y por la STS 592/2020, de 28 de mayo (RCA 2503/2019, ECLI:ES:TS:2020:1364) al tratar, como en este caso, de la revisión de actos nulos de pleno derecho de liquidaciones firmes tras la declaración de inconstitucionalidad sobre las normas de cobertura del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU); pues, aunque la sentencia aquí recurrida no anule las liquidaciones, en realidad, al dejar sin efecto los dos pronunciamientos municipales de 15 de noviembre de 2018 (desestimación de la nulidad y de la revocación subsidiaria), condena al Ayuntamiento a iniciar el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos, con imperativa imposición de recabar dictamen al Consejo de Estado, sin poder aplicar el art. 217.3 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y, admitiendo de facto que la solicitud de nulidad puede tener base en alguna de las causas de nulidad del art. 217.1 de la LGT. Todo lo cual se opone a la doctrina fijada en dichas sentencias".

Subsidiariamente, reitera las normas del ordenamiento jurídico que se consideran infringidas, el artículo 221.3 en relación con los artículos 216.a) y 217.1, 3 y 4, todos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), los artículos 9.3 y 117.1 *in fine*, y 117.3 de la Constitución (CE) y los artículos 38 y 40 la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTIC), así como la jurisprudencia constitucional que los desarrolla, solicitando se dicte sentencia con los siguientes pronunciamientos:

"1. Estimar el recurso en los términos interesados, casando la sentencia recurrida en cuanto a los dos pronunciamientos municipales anulados y la condena impuesta, al descansar la sentencia sobre la revisión de liquidaciones firmes a favor del obligado tributario sin que exista causa de nulidad al amparo del art. 217.1 de la LGT.



2. Declarar ajustados a Derecho los pronunciamientos anulados de la Resolución de la Alcaldía de 15 de noviembre de 2018, al desestimar la declaración de nulidad y subsidiaria revocación de las dos liquidaciones tributarias firmes por no poder incardinarlos en ninguno de los supuestos legalmente previstos a los efectos solicitados.

Y, en consecuencia, con lo anterior, desestimar el recurso contencioso-administrativo en lo que a la demanda de QUABIT INMOBILIARIA, S.A. se refiere".

2. La parte demandante en la instancia, Quabit Inmobiliaria SA, se opuso al recurso mediante escrito fechado el 29 de enero de 2021, en el que alega que el "acto expreso del Ayuntamiento de Santa Cruz de Bezana por el que se resuelve " *desestimar el recurso de nulidad de pleno derecho, así como la devolución de ingresos indebidos*" es el objeto del recurso y de enjuiciamiento por el órgano de la instancia, pues habiéndose formulado por esta parte solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones 10746253 y 10746251 al amparo del artículo 217.1.c) LGT, se fundamentó que la propia resolución impugnada adolece de invalidez absoluta, entendiéndose infringidos los preceptos dedicados a la revisión de los actos nulos de pleno derecho en el ámbito tributario, en concreto, por haber prescindido de los trámites exigidos para este procedimiento especial, o lo que es lo mismo, por concurrir la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1.e) de la LGT" añadiendo que "constituyó nuestra petición principal (siendo subsidiaria la petición de anulación de las propias liquidaciones) por entender modestamente esta parte que es lo procedente con arreglo a lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico".

Termina solicitando:

"Que teniendo por presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo y, en su virtud, acuerde desestimar íntegramente el recurso de casación interpuesto frente a la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Santander, número 108/2019 de 24 de mayo de 2019 (Procedimiento Abreviado 40/2019), confirmándola en su integridad, con imposición de costas a la parte recurrente y demás que proceda".

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

Por providencia de 1 de febrero de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 25 de marzo de 2021 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del 25 de mayo de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

* El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia de instancia es o no conforme a Derecho, lo que implica la resolución del problema jurídico que el auto de admisión plantea -reputándolo igual o sustancialmente coincidente con otros ya resueltos en sentido estimatorio o favorable a las pretensiones de los respectivos recurrentes- esto es, 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, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia y, 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 como *numerus clausus* en el artículo 217 LGT- operaría, y, además, con qué limitación temporal.

El Juzgado núm. 1 de Santander en la sentencia impugnada, y por lo que interesa a este recurso de casación, considera, partiendo de que las liquidaciones del impuesto son actos firmes y consentidos, que habiéndose constatado que hay claros indicios de una minusvalía, la demanda debía estimarse en este punto, a fin de ordenar al Ayuntamiento "que tramite la solicitud con previo pronunciamiento del Consejo de Estado, opinión que, desde luego, servirá para despejar muchas de las dudas que se están acumulando con este tema".

Frente a ello, el Ayuntamiento ha argumentado que no concurre causa de nulidad legal para revisar liquidaciones firmes y consentidas, por lo que resulta innecesario instar un pronunciamiento del órgano consultivo.

SEGUNDO. Remisión íntegra a las sentencias núm. 435 y 436/2020, de 18 de mayo, dictadas en los recursos de casación núm. 1665 y 2596/2019 .



Este recurso de casación es sustancialmente igual, tanto en el objeto procesal como en las cuestiones a que debe responder el auto de admisión, a los recursos núm. 1665/2019 y 2596/2019, en los que han recaído sentencias de fecha 18 de mayo de 2020, por lo que elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión que se extrajo en las citadas sentencias, mediante la transcripción literal e íntegra de su fundamentación jurídica:

"SEGUNDO. La doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes.

En relación con la revisión de los actos tributarios firmes y las potestades del órgano judicial para acordarla, a tenor de la decisión que haya sido adoptada al respecto por la Administración, hemos sentado una doctrina reiterada que 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).

TERCERO. La aplicación de la doctrina expuesta al caso analizado: necesaria matización de la cuestión precisada en el auto de admisión.

1. Ya hemos señalado más arriba que en su escrito de demanda B... justificó la procedencia de anular la liquidación del impuesto (i) en el carácter *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia núm. 59/2017 y (ii) en la concurrencia de cuatro motivos de nulidad de los previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria: los contenidos en los apartados a) -único aducido, por cierto, en vía administrativo-, e), f) y g).
2. Hemos puesto también de manifiesto que el juzgado núm. 1 de Tarragona ha considerado procedente la devolución de ingresos indebidos por entender que concurre en el caso la causa de nulidad prevista en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, pues la liquidación se habría dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente previsto en la medida en que los trámites que dieron lugar a la liquidación -regulados en el artículo 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, expulsado *completa e incondicionadamente* del ordenamiento jurídico por la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017- no permitían que el contribuyente probara de ninguna forma que no se había producido el hecho imponible del impuesto, esto es, que no existió en la transmisión incremento, sino minusvalía.
3. El auto de admisión del presente recurso de casación, como ya dijimos, nos interroga sobre los siguientes extremos:
El primero, 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, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia.
El segundo, solo para el caso de que diéramos a la pregunta anterior una respuesta afirmativa, habilitante de esa posibilidad de revisión de actos firmes por consentidos, 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.
4. Por razones relacionadas con el *juicio de relevancia* (que implica la necesaria conexión entre lo que debe resolverse en el recurso y el contenido del debate producido en el proceso en que recayó la sentencia impugnada), no podemos ofrecer aquí la respuesta que nos pide el auto de admisión; o, al menos, no podemos hacerlo completamente. Y ello por varias razones:



4.1. En primer lugar, porque la pretensión ejercitada por el contribuyente se amparó, primero, en la supuesta eficacia *ex tunc* de la sentencia del Tribunal Constitucional, lo que entrañaría ya el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos; y, además, en la concurrencia en el caso de esos cuatro motivos de nulidad del artículo 217.1 LGT.

Evidentemente, en la presente casación debemos resolver no solo sobre cuál es el cauce adecuado en estos casos para obtener la devolución de ingresos indebidos, sino también sobre si concurren o no los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos legalmente sobre los que hubo debate en la instancia.

4.2. La segunda razón deriva de la anterior: cualquier consideración ajena a esa pretensión (como lo sería la de determinar si concurre algún otro supuesto de nulidad radical que no fue ni debatido, ni considerado en la instancia) resultaría completamente irrelevante para resolver el litigio, alteraría el debate procesal (que debe descansar ineluctablemente en la pretensión ejercitada) e incorporaría al litigio, indebidamente, aspectos que se desviarían del verdadero objeto del proceso, pues éste -por propia voluntad del recurrente y por decisión del juez *a quo*- ha quedado delimitado en los términos vistos, esto es, en si concurre o no los supuestos de nulidad previstos en el repetido artículo 217.1, letras a), e), f) y g) de la Ley General Tributaria.

4.3. Por más que el nuevo régimen del recurso de casación obligue a la Sala sentenciadora de este Tribunal Supremo a fijar la interpretación de las normas aplicables (artículo 93.1 de la Ley de esta Jurisdicción), esa labor hermenéutica no puede prescindir en modo alguno del objeto del litigio en los términos que derivan de la actuación administrativa recurrida y de las pretensiones ejercitadas por las partes.

Dar respuesta a esa pregunta, en fin, exigiría sentar doctrina sobre el alcance de otros eventuales supuestos de nulidad radical, previstos también en la ley pero distintos del tenido en cuenta por el Juzgado de Tarragona en la sentencia recurrida y de los aducidos -además de ese- por el contribuyente en su escrito de demanda. Y una interpretación de esa naturaleza solo es posible, insistimos, si la misma es necesaria o relevante para resolver el proceso y, además, si ha habido debate suficiente sobre la misma, lo que en el presente asunto - precisamente por ser innecesario para resolver- no ha tenido lugar.

4.4. Por consiguiente, podemos responder a la primera cuestión planteada por el auto de admisión, pero no a la segunda. Es decir, podemos pronunciarnos sobre qué cauces son idóneos para pretender (y, en su caso, obtener) la devolución de ingresos indebidos que tienen su origen en liquidaciones firmes; y podemos también pronunciarnos sobre si, en el caso de que fuera viable el procedimiento de nulidad de pleno derecho, concurren aquí los supuestos contemplados en el artículo 217.1.a), e), f) y g) de la Ley General Tributaria, únicos que podemos considerar que tienen relevancia para resolver el asunto.

No podríamos, sin embargo, contestar a la segunda cuestión *en su integridad* porque ello exigiría analizar supuestos (del 217.1 de la Ley General Tributaria) que no han estado en el pleito, que no han sido tenidos en cuenta por el juez *a quo* para estimar el recurso y que no son relevantes para la solución del litigio.

En otras palabras, cabe que decidamos sobre si -en el caso que nos ocupa- cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de una liquidación firme del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana con base en la nulidad radical de esa liquidación por concurrir en la misma alguno de los indicados supuestos previstos en el artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, que son, insistimos, los (únicos) sobre los que se ha producido debate procesal.

CUARTO. Cabe solicitar la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes instando la revisión de actos nulos de pleno derecho, pero no concurre -en el caso del tributo que nos ocupa y tras la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 - el supuesto de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria , que fue el considerado en la sentencia recurrida.

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 inexpressiva 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 ... 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 B... 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.

12. En definitiva, no concurre el supuesto de nulidad radical previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, lo que obliga a la Sala a analizar el resto de los motivos de nulidad que -con amparo en otras letras de ese mismo precepto legal- adujo el recurrente.

QUINTO. La sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 no hace nulas las liquidaciones firmes del tributo que nos ocupa en base a las letras a), f) y g) del artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria .

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 expresos 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 B..., 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 quepa 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.

SEXTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.

Teniendo en cuenta los razonamientos expuestos, estamos en condiciones de dar respuesta a las cuestiones jurídicas que suscita el presente recurso, en el bien entendido que debemos hacerlo -forzosamente- a tenor de las circunstancias fácticas y jurídicas de este proceso, teniendo en cuenta las pretensiones en él deducidas y alterando en lo que sea menester el auto de admisión del recurso de casación que nos ocupa.

Y el contenido interpretativo de esta sentencia, reformulando, como se ha dicho, las cuestiones de interés casacional que el auto de admisión nos plantea, 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".

TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

* 1. La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación, en el concreto pronunciamiento que ha sido objeto de examen en este recurso, toda vez que la sentencia recurrida "obliga" al Ayuntamiento a tramitar un procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho que no resulta procedente al no concurrir respecto de las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, y que han ganado firmeza en vía administrativa, ninguno de 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, siendo así que el problema recogido en la sentencia impugnada, relativo al efecto de la STC sobre las liquidaciones firmes cuando se constata que ha habido una minusvalía, ha sido abordado y resuelto en las sentencias de esta Sala anteriormente transcritas.

A lo expuesto se añade que, si el Juzgado consideraba que pudiera concurrir cualquier otro supuesto de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, distinto de los que ya han sido examinados por esta Sala, debió dicho órgano analizarlo y dictar la resolución procedente.

2. Ello nos obliga a declarar que el acto administrativo impugnado en la instancia, en cuanto desestima la solicitud de revisión de oficio, único extremo que ha sido examinado en este recurso de casación, es conforme a Derecho, pues rechazó que las liquidaciones tributarias firmes cuya nulidad se pretendía incurrieran en los supuestos legales establecidos al efecto.

CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. Y, en relación con las causadas en 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 segundo, por remisión al fundamento jurídico sexto de las sentencias núm. 435 y 436/2020, de 18 de mayo, dictadas en los recursos de casación núm. 1665 y 2596/2019.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal del AYUNTAMIENTO DE SANTA CRUZ DE BEZANA contra la sentencia dictada el 24 de mayo de 2019 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Santander en el procedimiento abreviado núm.



40/2019, sobre liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sentencia que se casa y anula exclusivamente en el pronunciamiento relativo a la solicitud de revisión de oficio.

* **Tercero.** Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil QUABIT INMOBILIARIA S.A., contra la resolución del Ayuntamiento de Santa Cruz de Bezana de 15 de noviembre de 2018, relativa a las liquidaciones giradas en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, declarando la expresada resolución administrativa ajustada a Derecho en el extremo relativo a la desestimación de la solicitud de revisión de oficio, único que ha sido examinado en el presente recurso de casación.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ