

**Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 3  
Málaga**

**Procedimiento abreviado nº 318/2022**

**Magistrado: Óscar Pérez Corrales**

**Recurrente: ZÓCALO URBANA, SLA**

**Letrado y procurador: Manuel Alenda Pineda y Carlos Javier López Armada**

**Demandado: Ayuntamiento de Vélez-Málaga,**

**Letrado y procurador: Asesoría Jurídica del Ayuntamiento (no consta el nombre en el escrito de personación) y Agustín Moreno Kustner**

**SENTENCIA N° 131/23**

En Málaga, a 19 de mayo de 2023.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**ÚNICO.-** 1. El día 19-10-2022 se interpuso recurso c-a frente a la resolución nº 4561/2022, de 6 de julio, del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, desestimatoria de la reposición intentada frente a la de 11-5-2022 del concejal delegado de Hacienda, que inadmitió la solicitud formulada el día 28-10-2021 sobre rectificación de autoliquidación referida al Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la transmisión de la finca catastral 3246901UF9634N0001OI

2. Tras subsanar defectos procedimentales se dictó decreto de admisión a trámite el día 2-11-2022, señalándose para la celebración del juicio el día 17-5-2023.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**



<b>Código:</b>	OSEQREDZD4X5TV6KF55MHVHE2LD9ZU	<b>Fecha</b>	19/05/2023
<b>Firmado Por</b>	OSCAR PEREZ CORRALES RUTH GEORGINA VEGA GOMEZ		
<b>URL de verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/</a>	<b>Página</b>	1/7



**PRIMERO.-** 1. El objeto de este recurso c-a aparece configurado por la resolución nº 4561/2022, de 6 de julio, del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, desestimatoria de la reposición intentada frente a la de 11-5-2022 del concejal delegado de Hacienda, que inadmitió la solicitud formulada el día 28-10-2021 sobre rectificación de autoliquidación referida al Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la transmisión de la finca catastral 3246901UF9634N0001OI

2. El recurrente ejercita una pretensión de plena jurisdicción, pues a la de invalidez del acto añade la del reconocimiento del derecho a la devolución de lo que considera indebidamente ingresado (15 299,98 €).

Precisemos, en todo caso, que aunque la resolución que se recurre en reposición es de inadmisión, en realidad, es de fondo, pues desestima la petición de rectificación de la autoliquidación.

**SEGUNDO.-** La STC 182/2021 y las situaciones consolidadas.

1. La STC del pleno 182/2021, de 26 de octubre (publicada en el B.O.E. nº 282 de 25-11-2021) declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6, que interesa reproducir literalmente:

*A) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, **dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este Tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 (“BOE” núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.***

*B) Por otro lado, **no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones***



<b>Código:</b>	OSEQREDZD4X5TV6KF55MHVHE2LD9ZU	<b>Fecha</b>	19/05/2023
<b>Firmado Por</b>	OSCAR PEREZ CORRALES RUTH GEORGINA VEGA GOMEZ		
<b>URL de verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/</a>	<b>Página</b>	2/7



tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. **A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.**

2. Considera la Administración demandada que habiéndose instado la devolución de ingresos indebidos mediante una solicitud de rectificación de una autoliquidación presentada el día 28-10-2021, trataría de una situación consolidada inmune a la STC 182/2021 por haberse formulado después del día 26-10-2021, fecha de la sentencia. Frente a ello, el recurrente cita los artículos 164 CE y 38.1 LOTC, afirmando que la sentencia solo produce efectos desde la fecha de publicación (25-11-2021), por lo que su caso no puede considerarse inmune al pronunciamiento constitucional.

3. Aproximarse a la cuestión debatida (atender a la fecha de la sentencia o a la de su publicación) permite partir de los pronunciamientos contenidos en la STS de 26-7-2022 (secc. 2ª; rec. 7928/2020; ECLI:ES:TS:2022:3168) relativos a la incidencia de la STC 182/2021, pues las mismas razones son reiteradas en posteriores del mismo tribunal (por todas, sentencia de la misma sección de 14-12-2022 en el rec. 1653/2022, ECLI:ES:TS:2022:4611), aunque aclarando, cierto es, que no se abordan cuestiones como la que ahora se trata referida a si hay que atender a la fecha de la sentencia o a la de su publicación (se trataba de un liquidación impugnada en plazo), cuestión que sí se ha decidido que presenta interés casacional en el auto de la secc. 1ª de 18-1-2023 (ECLI:ES:TS:2023:291A).

Pues bien, partiendo del tenor del artículo 39.1 de la LOTC (*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*), nos ilustra el TS afirmando que *el efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico y su alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional, ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional, siendo diverso el criterio que ha seguido*. Ya sugiere ello, por tanto, que pueden perfilarse diferencias entre el art. 38.1 LOTC (*Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»*) y el 39.1 ya transcrito, pues una cosa será la eficacia general de la sentencia a partir de la publicación en el B.O.E., y cosa distinta la forma en que el TC module las consecuencias de la nulidad de la norma declarada inconstitucional.

Sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una disposición legal, la STC 108/2022 se refiere a ello en los siguientes términos:



<b>Código:</b>	OSEQREDZD4X5TV6KF55MHVHE2LD9ZU	<b>Fecha</b>	19/05/2023
<b>Firmado Por</b>	OSCAR PEREZ CORRALES RUTH GEORGINA VEGA GOMEZ		
<b>URL de verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/</a>	<b>Página</b>	3/7



*.../... De acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE, aquel precepto orgánico le añade el de la “nulidad”, que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos ex tunc. Esto implica la posibilidad de su revisabilidad a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios salvo, de un lado, que hayan sido confirmados en “procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada” siempre que no sean “penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”; o, de otro, que este tribunal precise el sentido de su decisión limitando el alcance de aquella nulidad para dotarla exclusivamente de efectos ex nunc .*

*En efecto, a este Tribunal Constitucional no solo le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, “en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo” (STC 83/1984 , de 24 de julio, FJ 5). La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional le ha dejado “la tarea de precisar” el alcance de la nulidad en cada caso, determinando “las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas [...] por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)” (STC 45/1989 , de 20 de febrero, FJ 11). Por consiguiente, “correspondiendo a este tribunal precisar los efectos de la nulidad” (STC 111/2016 , de 9 de junio, FJ 8 f), puede, de un lado, modular su alcance “para preservar no solo la cosa juzgada [...] sino también las posibles situaciones administrativas firmes” (SSTC 207/2014 , de 15 de diciembre, FJ 5, y 143/2015, de 22 de junio, FJ 3), y de otro, limitar “la revisabilidad de los actos administrativos nulos” (STC 30/2017 , de 27 de febrero, FJ 5), para que aquella declaración solo sea eficaz pro futuro, esto es, con efectos ex nunc [SSTC 60/2015 , de 18 de marzo, FJ 6, y 111/2016 , de 9 de junio, FJ 8 f).*

Expresiva también en este sentido (diferencia entre efectos generales de las sentencias del Tribunal Constitucional estimatorias y que conllevan la declaración de nulidad de la norma legal, no siendo posible su aplicación a partir de la publicación de la sentencia, y configuración por el propio tribunal de los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado), es la STC 45/1989, referida a un supuesto de inconstitucionalidad por omisión de la norma. Dijo el TC:

*En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado” (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, f. j. 6º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a*



<b>Código:</b>	OSEQREDZD4X5TV6KF55MHVHE2LD9ZU	<b>Fecha</b>	19/05/2023
<b>Firmado Por</b>	OSCAR PEREZ CORRALES RUTH GEORGINA VEGA GOMEZ		
<b>URL de verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/</a>	<b>Página</b>	4/7



este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad.

*Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento.*

*La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión. Es lo que ocurre, por ejemplo, en el presente caso, con los arts. 4.2 y 24.1.b), sin que sea necesario repetir o desarrollar las razones ya dadas. Mas detalladas precisiones exige la determinación de cuál haya de ser el alcance de la nulidad de otros preceptos de la Ley.*

Por tanto, y en cuanto los efectos de la nulidad en lo toca al pasado derivada de la estimación de la sentencia, es el TC quien precisa su alcance, en principio *ex tunc*, en cada caso, determinando las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas por exigencia del principio de seguridad jurídica que consagra el art. 9.3 CE, circunstancia que es distinta a los efectos generales de la sentencia estimatoria derivados de la publicación de la misma. La publicación de la sentencia hará que la misma vincule a todos los poderes públicos y que produzcan efectos generales, incluidos, lógicamente, los pronunciamientos del propio tribunal referidos a la forma en que module los efectos de la nulidad de la norma inconstitucional, que, en principio, habría de ser *ex tunc*, pero que se puede modular por el TC para preservar no solo la cosa juzgada sino la actividad administrativa que haya adquirido firmeza, pudiendo incluso limitar la revisabilidad de los actos nulos para que la nulidad sean *ex nunc*. En definitiva, eficacia general atendiendo a la fecha de publicación y modulación de los efectos de la nulidad no tienen por qué coincidir en el tiempo.

Y ello parece ser, precisamente, lo que hizo el TC en su sentencia 182/2021 cuando de manera expresa y refiriéndose a los efectos hacia el pasado de la nulidad declarada dispuso no ya solo que no podían considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, **a la fecha de dictarse la misma**, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme, sino que, *a estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.*

Por tanto, de manera expresa el TC se refirió a la hora de delimitar los efectos de la nulidad hacia el pasado a la fecha de la sentencia (que no a la de su publicación),



<b>Código:</b>	OSEQREDZD4X5TV6KF55MHVHE2LD9ZU	<b>Fecha</b>	19/05/2023
<b>Firmado Por</b>	OSCAR PEREZ CORRALES RUTH GEORGINA VEGA GOMEZ		
<b>URL de verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/</a>	<b>Página</b>	5/7



previsión expresa que hizo contemplando el principio constitucional de seguridad jurídica que, tal vez, quedaba preservado ante la incertidumbre de considerar, conocido el fallo sin publicar, que podrían producirse numerosas impugnaciones de liquidaciones o peticiones de rectificación de autoliquidaciones en el tiempo que mediaba entre la fecha de la sentencia (el 26 de octubre) y la de su publicación, incierta al tiempo dictarse y producida finalmente el día 26 de noviembre. Por lo demás, cuando el TC ha querido situar los efectos de la nulidad solo a partir de la fecha de publicación, que no de la sentencia, así lo ha hecho, como en la STC 22/2015 (.../... *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 ellos una resolución administrativa o judicial firme*).

Concluyo este apartado, para salir al paso del alegato que realiza el recurrente en relación con el art. 32.6 de la ley 39/15, que no se comparte pues, así lo expresa la citada STS de 26-7-2022, *se trata de una norma destinada a configurar el régimen de la responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad, que no es la pretensión que enjuiciamos, donde lo que está en cuestión es en que medida es aplicable a la propia actuación administrativa impugnada el efecto de declaración de inconstitucionalidad*.

#### 4. Alegación que formula el recurrente referida, en todo caso, a la escasa ganancia obtenida si atendemos a los gastos de urbanización soportados

Sin perjuicio del alegato municipal referido a la prescripción, aun cuando se considerara que al tiempo de dictarse la STS 182/2012 se encontraba el recurrente en plazo para solicitar la rectificación de la autoliquidación por estar a la fecha de la sentencia de 26-10-2021 dentro del plazo de cuatro años para solicitar la rectificación de la autoliquidación, y puesto que la imposibilidad de poder considerarse la situación del recurrente no susceptible de ser revisada lo es únicamente, y así lo expresa el TC, para el supuesto de que tal revisión se fundamente, precisamente, en la propia STC 182/2021, podría considerarse que, en tal caso, la posibilidad de abordar la pertinencia o no de la rectificación de la autoliquidación podría abordarse conforme a la situación constitucional y jurisprudencial previa al día 26-10-2021, integrada, entre otros pronunciamientos, por la STC 59/2017 (aclarando la STC 108/2022 que la nulidad declarada en la STC 59/2017 fue *ex origine* [FJ 5 c]), *esto es, con efectos ex tunc y sin introducir limitación alguna respecto de las situaciones eventualmente consolidadas*) conforme a la interpretación que de su alcance hizo el Tribunal Supremo en su sentencia de 9-7-2018 (ECLI:ES:TS:2018:2449), permitiendo al obligado tributario demostrar que el terreno no había experimentado un aumento de valor y, por ello, que no se había producido el nacimiento de la obligación tributaria, mediante cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permitiera apreciarla, como sería la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleje en las correspondientes escrituras públicas.



<b>Código:</b>	OSEQREDZD4X5TV6KF55MHVHE2LD9ZU	<b>Fecha</b>	19/05/2023
<b>Firmado Por</b>	OSCAR PEREZ CORRALES RUTH GEORGINA VEGA GOMEZ		
<b>URL de verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/</a>	<b>Página</b>	6/7



Sin embargo, y aun desde esta perspectiva, puesto que la “pequeña ganancia” de que habla el recurrente pasa por descontar los gastos de urbanización (348 001,74 €), debe recordarse que la STS, 3ª, secc. 2ª, de 12-3-2019 (rec. 3107/2017; ECLI:ES:TS:2019:958), que fijó doctrina casacional en el sentido de que *para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 TRLHL, los gastos de urbanización soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, no deben considerarse como un mayor precio de adquisición puesto que se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión.*

Por tanto, tampoco desde esta perspectiva puede tener acogida el motivo de impugnación.

5. Pese a la desestimación del recurso, los pronunciamientos judiciales ofrecidos por el recurrente y favorables a su tesis impugnatoria en aplicación de la STC 182/2021 unido a la pendencia del recurso de casación sobre la cuestión, sugieren la existencia de claras dudas de derecho que permiten eludir un pronunciamiento condenatorio en costas.

## **FALLO**

DESESTIMO el recurso c-a interpuesto por ZÓCALO URBANA, SL frente a la resolución nº 4561/2022, de 6 de julio, del Ayuntamiento de Vélez-Málaga, desestimatoria de la reposición intentada frente a la de 11-5-2022 del concejal delegado de Hacienda, que inadmitió la solicitud formulada el día 28-10-2021 sobre rectificación de autoliquidación referida al Impuesto Sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de la transmisión de la finca catastral 3246901UF9634N0001OI.

Sin costas.

Es firme.

*Así lo acuerda y firma Óscar Pérez Corrales, magistrado, lo que autorizo como letrada de la Administración de Justicia. Ruth Georgina Vega Gómez.*

*"La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda. Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes."*



<b>Código:</b>	OSEQREDZD4X5TV6KF55MHVHE2LD9ZU	<b>Fecha</b>	19/05/2023
<b>Firmado Por</b>	OSCAR PEREZ CORRALES RUTH GEORGINA VEGA GOMEZ		
<b>URL de verificación</b>	<a href="https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/">https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/</a>	<b>Página</b>	7/7

