

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 8 de Málaga

Avda. Manuel Agustín Heredia, 16, 29001, Málaga. Tlfno.: 952604322, Fax: 951766102,
Correo electrónico: JContencioso.8.Malaga.jus@juntadeandalucia.es

N.I.G.: 2906745320220002036.

Procedimiento: Procedimiento Abreviado 276/2022. Negociado: E

Actuación recurrida: (Organismo: AYUNTAMIENTO DE VÉLEZ MÁLAGA)

De: [REDACTED]

Procurador/a:

Letrado/a: CESAR JIMENEZ-CASQUET FLORES

Contra: AYUNTAMIENTO DE VELEZ-MALAGA

Procurador/a:

Letrado/a: S.J.AYUNT. VELEZ-MALAGA

SENTENCIA N° 109/2023

Málaga, 19 de junio de 2023

Vistos por mí, D^a Sandra Ortigosa Santisteban, Magistrada-Juez de Adscripción Territorial del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 8 de Málaga y su partido, los presentes autos de procedimiento abreviado que, bajo número 276/2022 se han seguido ante este Juzgado, a instancia de D. [REDACTED], D^a [REDACTED] y D^a [REDACTED], asistidos por el letrado Sr. César Jiménez-Casquet Flores, contra el AYUNTAMIENTO DE VÉLEZ-MÁLAGA, representado por el procurador de los Tribunales Sr. Agustín Moreno Küstner y atendidos los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el letrado Sr. César Jiménez-Casquet Flores se presentó, en nombre y representación de D. [REDACTED], D^a [REDACTED] y D^a [REDACTED]



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	1/28



■■■■■, recurso contencioso administrativo contra el AYUNTAMIENTO DE VÉLEZ-MÁLAGA frente a la resolución del Sr. Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Vélez-Málaga de 19 de mayo de 2022, por la que se acuerda desestimar el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) numero 398574, 398577, 39879 y 398582.

SEGUNDO.- Dictado Decreto admitiendo a trámite el recurso, se dio traslado de la demandada a la Administración recurrida requiriéndola para la remisión del expediente administrativo.

TERCERO.- Convocadas las partes a la vista, al haberse solicitado la misma, y practicada toda la prueba con el resultado que consta, quedaron los autos pendientes del dictado de sentencia.

CUARTO.- En el presente procedimiento se han cumplido todas las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone por la parte actora recurso contencioso administrativo contra el Ayuntamiento de Vélez-Málaga frente a la resolución del Sr. Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Vélez-Málaga de 19 de mayo de 2022, por la que se acuerda desestimar el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) numero 398574, 398577, 39879 y 398582, por el que se pretende el dictado de una sentencia «por la que se acuerde anular dichas liquidaciones por no ser conformes a derecho, y se condene en costas a la Administración demandada, caso de que se opusiera a la demanda».

Dicha pretensión se funda resumidamente en los siguientes hechos:



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	2/28



Que por el Ayuntamiento de Vélez-Málaga se giraron liquidaciones tributarias en concepto de IIVTNU numero 398576, 398581, 398574, 398577, 39879, 398575 y 398582 frente a las que se interpuso recurso de reposición que fue estimado por resolución de 31 de enero de 2022 en relación a dos de ellas (numero 398576 y 398581), omitiendo pronunciamiento alguno de las demás.

Posteriormente, en fecha 19 de mayo de 2022 se dictó nueva resolución desestimando el recurso frente a las liquidaciones 398574, 398577, 39879, 398575 y 398582.

Se dice que cualquier hecho imponible del IIVTNU devengado con anterioridad a la aprobación y entrada en vigor del Real Decreto-ley 26/2021, no está sujeto al Impuesto como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU y el vacío normativo introducido por la sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021, que entiende la recurrente resulta de aplicación en el presente supuesto.

La Administración demandada se opone al recurso y pretende la desestimación íntegra de la demanda y ello afirmando que en el presente supuesto se está ante uno de los supuestos que la propia Sentencia del TC 182/2021 excluye de su aplicación.

SEGUNDO.- El art. 104 de la LHL establece en su apartado 1 que “1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”. Y continúa diciendo en su apartado segundo que “2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia, con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	3/28



terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles”.

Del anterior art. 104.2 LPH resulta que los terrenos sujetos al impuesto son aquellos que deban tener la consideración de urbanos a efectos del IBI, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro.

Por otro lado, el Artículo 109 LHL, y en cuanto al Devengo señala “1. El impuesto se devenga: a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.”, seguidamente, el art. 110 dispone: Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente. 2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto: a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

TERCERO.- La Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017, y en concretos sus Fundamentos Tercero y siguientes; junto con la Sentencia del Tribunal Supremo Sala III, Sección 2ª, de fecha 9 de julio de 2018 (que siendo de gran extensión pero con sustento en la resolución del Tribunal Constitucional, se da aquí por reproducida para evitar excesivas transcripciones jurisprudenciales) ha reiterado, en sus Fundamentos Tercero y Cuarto, el alcance limitado de la declaración de inconstitucional en cuanto al tributo en cuestión contenida en el Fundamento 5.c) de la STC 59/2017. Y junto a la limitación interpretativa allí reconocida, además, la meritada Sala de lo Contencioso ha determinado que la carga de la prueba corresponde al obligado tributario (Fundamento Quinto) de conformidad con lo dispuesto en el art. 105 de la LGT 58/2003.

Tras el dictado por el Tribunal Constitucional de su 31 de octubre de 2019 (nº 126/2019 publicada en el BOE de 6 de diciembre del pasado año), el Tribunal de Garantías añadió un nuevo supuesto más de inconstitucionalidad al referirse a los supuestos de incremento entre la compra y la venta cuando fuesen de escaso valor. Dicha resolución se da igualmente por reproducida.



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	4/28



La reciente Sentencia del Tribunal Supremo y su meritada Sala III con nº 436/2020 de 18 de mayo ha dado un categórico golpe sobre la mesa al respecto de la cuestión aquí planteada. Dice así la referida Sentencia:

“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:

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).

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).

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).



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	5/28



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

Ya hemos señalado más arriba que en su escrito de demanda BANKIA, SA 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).

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.

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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	6/28



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.

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 dlos recurrentes 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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	7/28



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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	8/28



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.

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".

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".

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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	9/28



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".



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	10/28



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".

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.

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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	11/28



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.

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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	12/28



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".

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).

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".



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	13/28



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.

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.

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".



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	14/28



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.

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.



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	15/28



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.



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	16/28



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.

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 los recurrentes.

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 .

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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	17/28



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).

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 BANKIA, SA, lacónicamente, lo siguiente:

"El TC ha declarados 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".



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	18/28



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.



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	19/28



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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	20/28



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.

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.

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.

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:



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	21/28



"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.

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".



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	22/28



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 inexpressiva 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.

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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	23/28



su concreta aplicación determine que sea gravada una situación inexpresiva de capacidad económica, extremo que debe probar el contribuyente.”

CUARTO.- De la jurisprudencia que se acaba de exponer no resulta en modo alguno la inconstitucionalidad del tributo, sino que las Sentencias del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 y la Sentencia de la Sala III del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018 y la del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2019, así como la reciente sentencia del Tribunal Constitucional de 26 de octubre de 2021 (BOE de 25 de noviembre de 2021) solo ha proclamado la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004. Pero ni el tributo ni los restantes preceptos que no se vieron afectados por el pronunciamiento de la Sentencia nº 51/2017 pueden verse excluidos del ámbito constitucional.

La STC 182/2021, publicada en el BOE de fecha 25 de noviembre de 2021, por la que se ha estimado la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga y, en consecuencia, ha declarado, como se acaba de decir, 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. Esto es, según dispone el Fundamento de Derecho Sexto *“Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:*

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



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	24/28



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 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.”

No ha sido hecho controvertido y así consta en el expediente administrativo que, las liquidaciones objeto del presente recurso fueron notificadas en octubre de 2021, y el recurso de reposición frente a las mismas se interpuso el 9 de noviembre de 2021.

La STC 182/2021, publicada en el BOE de fecha 25 de noviembre de 2021, esto es, tras la interposición del recurso de reposición, por lo que la recurrente estima que no es de aplicación a dichas liquidaciones.

Para determinar la aplicación de la STC habrá que acudir a lo dispuesto en la misma, en la que se establece que no resultaría de aplicación, en primer lugar, a “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”. Al supuesto que nos ocupa no le resulta aplicable este primer supuesto de conservación del acto pues la resolución -liquidación- no era firme



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	25/28



cuando se dictó la sentencia del TC, habiéndose interpuesto contra ella recurso de reposición,

Continúa la sentencia del Tribunal Constitucional estableciendo otro supuesto de conservación del acto administrativo cuando dice que “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.”

De este modo, son situaciones consolidadas las liquidaciones que, pese a carecer de firmeza, no hubiesen sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia. Sin embargo, como se reconoció por el propio letrado del Ayuntamiento demandado, en el acto de la vista, las liquidaciones habían sido objeto de recurso de reposición al tiempo de publicarse la Sentencia del TC. Teniendo en cuenta lo anterior, siendo que la publicación en el BOE de la sentencia se produjo el 25 de noviembre de 2021, y el recurso de reposición contra la liquidación se presentó el 9 de noviembre del mismo año, esto es, antes de la publicación de la sentencia, por lo que no resulta de aplicación tampoco esta segunda excepción y no nos encontraríamos ante un acto consolidado excluido de la aplicación de la sentencia del TC 182/2021.

Y como tras la STC de 26 de octubre de 2021 la fórmula aplicada para el cálculo del impuesto fue declarada nula de pleno derecho, siendo que dicha fórmula fue la aplicada en las liquidaciones impugnadas en este recurso, y resultando que las liquidaciones que ahora nos ocupan se encuentran dentro de los supuestos a que se refiere el Fundamento Sexto de la misma sentencia, las mismas están afectada de tal nulidad, vicio insubsanable, procediendo por tanto la estimación del recurso, anulando la resolución recurrida y dejando esta sin efecto, debiendo declararse como indebidos los ingresos realizados por IVTNU por los inmuebles transmitidos, y debiendo condenarse al Ayuntamiento de Vélez-Málaga a la devolución al actor de la cantidad ingresada en tal concepto, mas los intereses legales.

QUINTO.- En materia de costas, conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la L.J.C.A. en su redacción dada por la Ley 37/2011 de 10 octubre 2011: en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	26/28



incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho y observando lo expuesto en los anteriores razonamientos jurídicos y teniendo en cuenta la Ley 37/2011, que entró en vigor el 31 de octubre de 2.011, procede imponer las costas de este recurso contencioso-administrativo a la parte demanda.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLO

Que **ESTIMO** el recurso contencioso administrativo interpuesto por el letrado Sr. César Jiménez-Casquet Flores, en nombre y representación de D. [REDACTED], D^a [REDACTED] y D^a [REDACTED], contra el AYUNTAMIENTO DE VÉLEZ-MÁLAGA frente a la resolución del Sr. Concejal Delegado de Hacienda del Ayuntamiento de Vélez-Málaga de 19 de mayo de 2022, por la que se acuerda desestimar el recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) numero 398574, 398577, 39879 y 398582, anulando la misma y dejándola sin efecto, debiendo declararse como indebidos los ingresos realizados por IVTNU por el inmueble transmitido, y debiendo condenarse al Ayuntamiento de Vélez-Málaga a la devolución al actor de la cantidad ingresada en tal concepto, mas los intereses legales, con imposición de las costas a la demandada.

Contra esta sentencia NO cabe interponer recurso de apelación conforme al artículo 81.1.a), en relación con el art. 41 ambos de la LJCA 29/1998).



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	27/28



Inclúyase esta sentencia en el Libro de su clase. Una vez firme la presente resolución devuélvase el expediente administrativo al Centro de su procedencia junto con testimonio de esta resolución.

Así por esta mi sentencia lo pronuncio, mando y firmo.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera 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.



Código:	OSEQRWLBCX4SS2VTNDASASZKZC9ML6	Fecha	20/06/2023
Firmado Por	SANDRA ORTIGOSA SANTISTEBAN MARIA ROSARIO SERRANO LORCA		
URL de verificación	https://ws050.juntadeandalucia.es/verificarFirma/	Página	28/28

