



Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Tarragona

Avenida Roma, 23 - Tarragona - C.P.: 43005

TEL.: 977 920021

FAX: 977 920051

EMAIL: contencios1.tarragona@xj.gencat.cat

N.I.G.: [REDACTED]

Procedimiento abreviado 376/2021 -B

Materia: Tributos (Procedimiento abreviado)

Entidad bancaria [REDACTED]:

Para ingresos en caja. Concepto: [REDACTED]

Pagos por transferencia bancaria: [REDACTED]

Beneficiario: Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Tarragona

Concepto: [REDACTED]

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante: BANCO
SANTANDER SA
Procurador/a: Immaculada Amela Rafales
Abogado/a: Adriana Fernandez Maestu

Parte demandada/Ejecutado: AJUNTAMENT
D'AMPOSTA
Procurador/a:
Abogado/a: RAMON NADAL FABRA

SENTENCIA Nº 44/2023

Magistrada Jueza en sustitución: Eila Soteras Garrell

Tarragona, 23 de febrero de 2023

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la Representación procesal de la parte actora se interpuso demanda sobre la base de los hechos que alegaba, y respecto de los que invocó los fundamentos jurídicos que estimó oportunos, terminando con la solicitud de que se admitiera la demanda, se recabara el expediente administrativo, se emplazara al demandado, y sin necesidad de celebración de vista ni recibimiento del pleito a prueba, se dictase sentencia en la que, estimando el recurso en todas sus partes, se anule y revoque las liquidaciones del IIVTNU de referencia y condene a la Administración demandada a la devolución a la actora de la cantidad ingresada en virtud de dichas liquidaciones cuyo importe asciende a una cantidad total de 1.915,36€, en concepto de principal, más el recargo y los intereses legalmente procedentes, con expresa condena en costas a la Administración demanda.

SEGUNDO: Admitida a trámite la demanda, se dio traslado de la misma a la demandada, recabándose al propio tiempo el expediente administrativo, y habiéndose contestado la demanda por escrito sin solicitud de celebración de vista en el plazo previsto al efecto, se declaró concluso el pleito sin más trámite.





TERCERO: En el escrito de contestación, la parte demandada se opone a la demanda sobre la base de los hechos que alegó, y respecto de los que invocó los fundamentos jurídicos que estimó oportunos y terminando con la solicitud de que se dicte Sentencia por la que se desestimen el total de las pretensiones deducidas por la recurrente y, en consecuencia, se ratifique la validez de las liquidaciones del IIVTNU aprobadas en fecha 10 de Mayo de 2019.

CUARTO: Mediante Diligencia de Ordenación de fecha 1 de Diciembre de 2021, habiéndose publicado en fecha 25 de Noviembre de 2021 la Sentencia núm. 12/2021 dictada por el Tribunal Constitucional, se concedió traslado por plazo de 10 días a las partes personadas a fin de que alegaran lo que a su derecho conviniera sobre la aplicabilidad y trascendencia de la misma al caso de Autos. La actora ha formulado alegaciones en los términos que constan en Autos.

QUINTO: En la sustanciación de este procedimiento se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Es objeto del presente recurso la desestimación por silencio administrativo de las pretensiones deducidas por la actora mediante escrito presentado en fecha 9 de Marzo de 2020, mediante el cual solicitó la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del IIVTNU al amparo del artículo 217.1 a), c), e), f) y g) LGT y, subsidiariamente, la revocación de las referidas liquidaciones al amparo de los artículos 219.1 LGT y 10.1 del Real Decreto 520/2005.

SEGUNDO: La actora sostiene la inexistencia de incremento del valor del terreno puesto de manifiesto en el momento de la transmisión del mismo o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE, poniendo de manifiesto dicha transmisión una disminución considerable del valor de las fincas transmitidas, en atención al valor que reflejan los correspondientes títulos de adquisición y el título único de transmisión de cada una de las fincas, lo que a criterio de la actora debe llevar a concluir la inexistencia del hecho imponible y consecuentemente la no sujeción al IIVTNU. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el Ministerio de Fomento relativo a la evolución del precio medio del metro cuadrado de suelo, el precio del suelo ha sufrido un decremento entre las fechas de adquisición y transmisión de las fincas de referencia.





Así las cosas, señala la actora que en relación a las liquidaciones del IIVTNU que son objeto del presente recurso contencioso-administrativo, en fecha 9 de Marzo de 2020, la actora solicitó la declaración de nulidad de pleno derecho de dichas liquidaciones al amparo del artículo 217.1 a), c), e), f) y g) LGT y, más subsidiariamente, la revocación de las referidas liquidaciones al amparo de los artículos 219.1 LGT y 10.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

La actora cita la STC 59/2017 de 11 de Mayo según la cual el IIVTNU no es exigible si no existe incremento del valor del terreno puesto de manifiesto en el momento de la transmisión del mismo. Asimismo, cita la Sentencia del TS 1163/2018, de 9 de Julio, la cual dispone que los obligados tributarios pueden probar la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal en todo caso, y señala que los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL sólo son aplicables en aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor. Así, la declaración de inconstitucionalidad por el TC en su Sentencia de 11 de Mayo de 2017 ha sido interpretada por el TS en su Sentencia de 9 de Julio de 2018.

En este sentido sostiene la actora que de acuerdo con las pautas interpretativas fijadas por el TS en su Sentencia 1163/2018, de 9 de Julio, los títulos de adquisición y transmisión son diligencias de prueba idóneas y suficientes tanto para considerar cumplida la carga probatoria que pesa sobre la parte actora, como para estimar concurrente la inexistencia de incremento. Y dado que según la actora ha resultado probado que en relación con las fincas de referencia no existe incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento de la transmisión de los mismos, concluye que los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL no son aplicables a dichas transmisiones en virtud de lo resuelto en las citadas STC 59/2017, de 11 de Mayo y STS 1163/2018, de 9 de Julio, sin que pueda liquidarse plusvalía por dichas transmisiones.

A mayor abundamiento, sostiene la actora que en el procedimiento administrativo para la práctica de las liquidaciones de referencia, no se le ha dado ningún trámite de audiencia y/o aportación de documentos, a los efectos de poder justificar que en relación con la transmisión de las referidas fincas no existe incremento de valor, y que por lo tanto no había lugar a liquidar plusvalía por dichas transmisiones.

Entiende la actora que, por ambos motivos, las liquidaciones son contrarias a Derecho, por infringir la doctrina expresada por el TC y por el TS en sus referidas





Sentencias, y sostiene que las liquidaciones recurridas deben ser declaradas nulas de pleno derecho al amparo del art. 217.1 a), c), e), f) y g) LGT.

Al amparo del art. 217.1.a) LGT, porque se ha vulnerado el derecho de la actora a la tutela efectiva de sus derechos e intereses legítimos, en su vertiente de prohibición de la indefensión reconocida en el art. 24.1 CE, al no haberle otorgado el trámite de audiencia que correspondía tras la declaración de inconstitucionalidad total del art. 110.4 LHL, privándole de forma ilegítima, en el procedimiento administrativo para la práctica de las liquidaciones de referencia, de esgrimir los medios de defensa que hubiera considerado idóneos para acreditar que no procedía la liquidación del impuesto.

Igualmente al amparo del art. 217.1.a) LGT, porque se ha negado a la actora el derecho a utilizar los medios de prueba necesarios para la defensa de sus derechos e intereses, reconocido como derecho fundamental en el art. 24.2 CE, ocasionándole la consiguiente indefensión, en los términos referidos en el anterior apartado.

Al amparo del art. 217.1.c) LGT, al basarse las liquidaciones recurridas en los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL, que han sido anulados por la reiterada STC 59/2017, de 11 de Mayo.

Al amparo del art. 217.1.e) LGT, porque pese a la inconstitucionalidad total del art. 110.4 LHL no se ha permitido a la actora en el procedimiento administrativo correspondiente a las liquidaciones que se recurren, que pueda acreditar la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal, y con ello la improcedencia de liquidar plusvalía por con motivo de su transmisión. En consecuencia, entiende que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, pues considera que dicho trámite de audiencia se le tenía que haber conferido. Considera que dicha omisión es determinante de la nulidad que se alega, puesto que concurren en la misma los requisitos de ser clara, manifiesta, ostensible y haber causado indefensión a la actora (STS de 17 Oct. 2000, Rec. 220/1999), en cuanto que ha implicado una limitación de los medios de defensa imputable a una indebida actuación de la Administración, a causa de la cual la recurrente no ha tenido la posibilidad de defender en el procedimiento tramitado en relación con las liquidaciones de referencia, la improcedencia de las liquidaciones que se le han girado.

Al amparo del art. 217.1.f) LGT, porque las liquidaciones recurridas son actos expresos contrarios al ordenamiento jurídico por los que la Administración ha adquirido un derecho (el cobro de un tributo), careciendo de los requisitos





esenciales para hacerlo, como evidencia la citada STC 59/2017, de 11 de Mayo y la interpretación que de la misma ha hecho la también invocada STS 1163/2018, de 9 de Julio, de acuerdo con las cuales el IIVTNU no es exigible si no existe incremento del valor del terreno puesto de manifiesto en el momento de la transmisión del mismo, y en el caso de las transmisiones objeto de este escrito no existe dicho incremento.

Al amparo del art. 217.1.g) LGT, al haberse declarado la inconstitucionalidad de los arts. 107.1 y 107.2.a) LHL en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor, que es lo que ha acontecido en el presente caso, en relación con los arts. 38 y 40 LOTC.

Trae a colación la actora una reciente Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Alicante, procedimiento abreviado 194/2021, en el que, en un supuesto de idéntica naturaleza al presente se estima el recurso contencioso-administrativo por considerar que concurre el supuesto establecido en el citado artículo 217.1. a) de la LGT.

Finalmente, señala que en el supuesto de que la anterior solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho fuera inadmitida o desestimada, procederá que la Administración acuerde revocar las liquidaciones de referencia al amparo de los artículos 219.1 LGT y 10.1 RD 520/2005, puesto que la inconstitucionalidad declarada de los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL evidencia que dichas liquidaciones, dictadas al amparo de esas normas, infringen manifiestamente la ley, así como que resultan manifiestamente improcedentes, y dado que en la tramitación del procedimiento administrativo para su adopción se ha producido indefensión a la actora, al no habersele dado trámite para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU.

Respecto a la incidencia de la STC número 12/2021, señala la actora que esta Sentencia ha modulado los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos del impuesto en su Fundamento de Derecho 6º, en el sentido de que Tribunal Constitucional impide revisar las liquidaciones firmes, como la de Autos, con fundamento en su Sentencia de 26 de Octubre de 2021. No obstante lo anterior, pone de manifiesto la parte recurrente que cuando, como en el caso que nos ocupa, se está ante Plusvalías pagadas cuando se transmite un terreno por un valor inferior al de su adquisición, la devolución de dichas Plusvalías se puede seguir reclamando al amparo de las Sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de Mayo de 2017 y 126/2019, de 31 Octubre 2019, así como de la Sentencia del Tribunal Supremo 1163/2018, de 9 de Julio de 2018, que interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017.





TERCERO: La demandada inicia su expositivo advirtiendo la falta de correlación entre la pretensión objeto de la vía administrativa y la pretensión objeto de la demanda. Así, señala que la demanda presentada se ampara en el artículo 217.1 a), c), e), f) y g) de la LGT, mientras que la solicitud de nulidad presentada en vía administrativa exclusivamente se ampara en el artículo 217.1 f) y g) de la LGT. Además, constata que se solicita en exclusiva la devolución de 2 liquidaciones de las 30 liquidaciones aprobadas en vía administrativa, concretamente, las liquidaciones de las que se exige su devolución son las número 1007506 y 1007519, que ascienden a un total de 1.915,36€, a diferencia de la solicitud de devolución en vía administrativa que se reclamaba la devolución de un total de 30 liquidaciones que ascendían a un total de 13.182,11€. A mayor abundamiento, la demandada resalta que desde la aprobación de las liquidaciones del IIVTNU, en fecha 10 de Mayo de 2019, notificadas en fecha 27 de Mayo de 2019 a Banco Santander, éste consintió sin más la firmeza en vía administrativa de las mismas, no interponiendo recurso potestativo de reposición como así se preveía y se informaba en la liquidación aprobada y notificada, y que en fecha 6 de Noviembre de 2019, se acordó iniciar la vía de apremio, la cual se notificó en fecha 30 de Noviembre de 2019, cobrándose dichas cantidades entre el período comprendido entre el 18 a 21 de Enero de 2021. En este sentido pone de manifiesto que la parte actora ha consentido y permitido las actuaciones del Ayuntamiento sin aducir ninguna objeción e irrumpiendo contra los principios de buena y equidad que se consagran en el artículo 110 de la Ley 39/2015, sobre los límites de la revisión de oficio, quedando la solicitud de revisión de oficio desvirtuada por el transcurso del tiempo y por haber obligado y consentido al Ayuntamiento demandado que se acordaran aquellas actuaciones, con cita de praxis Jurisprudencial dictada en la materia, y en base a ello considera que la solicitud de revisión de oficio es ahora desorbitada tardía e injustificada.

En relación a la vía prevista en el artículo 217.1 f) y g) de la LGT cita la demandada como fundamento de su pretensión la Sentencia del Tribunal Supremo número 737/2021, de 26 de Mayo de 2021, en los términos que constan en su escrito de contestación.

Concluye la demandada que en base a ello no procedía la iniciación de un procedimiento de revisión de oficio, con cita de la Sentencia número 4294/2018, de fecha 13 de Diciembre de 2018 (F.J. 2ª).

CUARTO: Se trata de un hecho incontrovertido que las liquidaciones de Autos son actos firmes y consentidos.





El inicio del procedimiento de revisión de un acto firme en vía administrativa, regulado en el artículo 217 de la LGT, es una potestad de que dispone la Administración y que se debe articular ponderando los principios de legalidad y seguridad jurídica, debiendo estarse a los motivos tasados que prevé la Ley para instar esta vía revisora.

El TS en sus Sentencias 435/2020, 436/2020 y 454/2020 de 18 de Mayo, entre otras, trata la cuestión relativa a la posibilidad de revisar liquidaciones firmes del IIVTNU en base a la Sentencia del TC 59/2017. Así, la citada STS 436/2020 en su FD Segundo establece que: *“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).”* Y en su Fundamento de Derecho Cuarto señala, en relación a la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones tributarias firmes cuando se fundamentan en la revisión de actos nulos de pleno derecho del artículo 217.1.e) de la LGT en relación a la STC 59/2017, que: *“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, 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 inexpresiva de capacidad económica. Pero eso no permite





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

11.2. El artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria exige, como se ha visto, que el acto haya prescindido "total y absolutamente" del procedimiento legalmente previsto, y esta exigencia no concurre, desde luego, en los trámites que dieron origen a nuestro acto tributario firme. En la liquidación girada a la contribuyente, el ayuntamiento de Creixell se atemperó al procedimiento que resultaba de la ley entonces vigente, procedimiento que -solo después de la sentencia del Tribunal Constitucional- se ha revelado inconstitucional por no permitir la prueba de la inexistencia del hecho imponible.

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

11.3. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia."

La citada Sentencia, en su fundamento de derecho Quinto, se pronuncia en los siguientes términos en relación a que la STC 59/2017 no convierte en nulas las liquidaciones firmes del IIVTNU en base a las letras a), e), f) y g) del artículo 217.1 de la LGT: "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.** Y en su Fundamento de Derecho Sexto establece que: "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).”

Así las cosas, debe señalarse que el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho previsto en el artículo 216. a) y 217 de la LGT tiene un marcado carácter excepcional, atendiendo que es necesario que se fundamente debidamente y que concurra alguna de las causas de nulidad absoluta que prevé el artículo 217.1 de la LGT: "a) *Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.*

b) *Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.*

c) *Que tengan un contenido imposible.*

d) *Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.*

e) *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.*

f) *Los 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.*

g) *Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”.*

Debe traerse también a colación la Sentencia del TSJC de 20 de Junio de 2019 en la que la Sala, siendo concedora de la Jurisprudencia constitucional sobre el hecho imponible del IIVTNU, declara correctamente inadmitida la solicitud de nulidad de pleno derecho contra una liquidación de IIVTNU firme, por no basarse en ninguna de las causas legalmente tasadas, en base a los siguientes términos: **"Siendo así que dicha acción de nulidad de los actos tributarios firmes pero nulos de pleno derecho, que no simplemente anulables o viciados de posible nulidad relativa por resultar disconformes a derecho al incurrir en cualquier infracción del ordenamiento jurídico -artículo 218 de la citada LGT 58/2003-, ha venido siendo tradicionalmente configurada por una ya reiterada y consolidada jurisprudencia contenciosa administrativa como un**





procedimiento excepcional de posible revisión de oficio de los actos viciados de nulidad absoluta, cauce extraordinario para determinados supuestos tasados que permite expulsar del mundo jurídico a las decisiones administrativas o tributarias que, pese a su firmeza, incurran en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico, con sacrificio así del principio de seguridad jurídica en beneficio del principio de legalidad, ambos principios jurídicos constitucionalmente protegidos - artículo 9.3 de la Constitución -, que únicamente puede seguirse por alguno de los supuestos legalmente tasados en el citado artículo 217.1 de la LGT 58/2003 repetidamente mencionada (entre otras, STS, Sala 3a, de 13 de mayo de 2013 -rec. 6165/2011-) y que debe ser abordado con talante restrictivo y riguroso (entre otras, STS, Sala 3', de 18 de diciembre de 2007), como vinieran a recordar la STS, Sala 3', núm. 251/2018, de 19 de febrero -rec. 122/2016; Roj STS 488/2018 - y, más recientemente, la STS, de la misma Sala 3', de fecha 26 de junio de 2018 -rec. 2011/2016 -.

(...)

En efecto, incontrovertido por completo en las actuaciones, como antes se dijera, que dichas liquidaciones tributarias municipales del IIVTNU, que no autoliquidaciones eventualmente susceptibles de solicitud de su rectificación ex artículo 120.3 de la LGT (RCL 2003, 2945) 58/2003 reiteradamente mencionada, y que fueran abonadas por el sujeto pasivo correspondiente en fecha 7 de septiembre de 2015 sin efectuar reparo ni impugnación en sede administrativa o jurisdiccional alguna de las mismas, por lo que en su día devinieron actos tributarios firmes por consentidos por su falta de impugnación en tiempo y forma hábiles al efecto, y sin desconocer tampoco en modo alguno el Tribunal la importante jurisprudencia constitucional sentada en torno a la controvertida constitucionalidad de los artículos 107.1 y 2.a) y 110.4 del vigente TRLHL (RCL 2004, 602, 670) 2/2004 antes ya referenciado, en la importante STC 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59) -a partir de sus anteriores STC 26/2017, de 16 de febrero (RTC 2017, 26) , y STC 37/2017, de 1 de marzo (RTC 2017, 37) , y seguida por su posterior STC 72/2017, de 5 de junio (RTC 2017, 72) -, así como con respecto al alcance parcial y total, respectivamente, de la nulidad por la inconstitucionalidad ex origine de dichos dos preceptos de la legislación estatal de haciendas locales afirmado por la posterior jurisprudencia contenciosa administrativa a partir de la importante Sentencia nº 1.163/2018, de 9 de julio, dictada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en recurso de casación núm. 6226/2017 -seguida, entre otras muchas, por sus posteriores STS, Sala 3', de 17 de julio (rec. 5664/2017) y 18 de julio de 2018 (rec. 4777/2017), así como por la STS, Sala 3a, núm. 175/2019, de 13 de febrero (rec. 4238/2017; Roj: STS 474/2019 -, **no podrá compartir este Tribunal que dichas liquidaciones tributarias municipales firmes puedan**





ser calificadas, cabalmente, como actos de contenido imposible y, por ello, nulos de pleno derecho.

Así, no radicando la imposibilidad predicada de tales actos tributarios firmes por la sentencia apelada en su eventual imposibilidad física o material, en los términos ya acotados por la jurisprudencia contenciosa administrativa antes reseñada, sino en su pretendida imposibilidad por contravención jurídica o legal - por la supuesta falta de acreditación del hecho imponible gravado por el impuesto local, voluntario y directo al que se refieren las actuaciones (IIVTNU), esto es, por la falta de acreditación del supuesto incremento del valor de los terrenos puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad de los mismos, conforme a lo exigido al respecto por el artículo 104.1 del TRLHL 2/2004 de reiterada mención-, lo que sustentara la infracción del régimen jurídico legal, incluso constitucional, de dicho impuesto local atribuida por la sentencia apelada y por la parte demandante aquí apelada a dichas liquidaciones tributarias firmes, **que ésta dejara firmes en su día, no puede compartir aquí el Tribunal que dicha eventual infracción del ordenamiento jurídico, incluso constitucional, comporte per se la pretendida nulidad de pleno derecho de los actos administrativos o tributarios de aplicación de dicho ordenamiento sino, en su caso, la anulabilidad o nulidad relativa de los mismos, sin que la procedente nulidad de pleno derecho de las normas tributarias, aun parcial, que comporta su eventual declaración de inconstitucionalidad - en este caso, nulidad de pleno derecho parcial del artículo 107.1 y 2.a) del repetido TRLHL 2/2000-, o incluso la nulidad de pleno derecho de los reglamentos administrativos o las disposiciones administrativas de carácter general por su eventual infracción del principio de jerarquía normativa - artículo 62.2 de la repetida Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , LRJPAC (hoy artículo 47.2 de la Ley 39/2015 (RCL 2015, 1477) , LPA CAP , asimismo antes citada)-, traslade sin más dicho vicio de nulidad de pleno derecho, absoluta o radical a los actos administrativos o tributarios de aplicación de tales normas, siendo así que la cláusula general o universal de invalidez de los actos administrativos, a diferencia de las normas, es la de su anulabilidad o nulidad relativa, a salvo de la concurrencia acreditada de alguna de las causas legalmente tasadas de nulidad de pleno derecho de los actos tributarios recogidas por el artículo 217.1 de la LGT 58/2003 antes ya vistas. De tal manera que, no acreditada la efectiva concurrencia en el caso particular de cualquiera de las causas legales tasadas de nulidad de pleno derecho en las liquidaciones tributarias municipales firmes combatidas en el proceso de autos, y singularmente tampoco la de la causa legal alegada por la parte recurrente aquí apelada y que fuera acogida por la sentencia apelada -actos de contenido imposible, artículo 217.1.c) de la repetida LGT 58/2003-, no puede sino concluir aquí el Tribunal en la plena conformidad a derecho de la resolución municipal de 20 de septiembre de 2016 recurrida**





en autos, declaratoria de la inadmisibilidad a trámite motivada de la solicitud de revisión de oficio cursada por la entidad recurrente mediante correo administrativo de fecha 17 de junio de 2016, y recibida en el correspondiente registro municipal el día 22 de junio siguiente, por no basarse dicha solicitud en ninguna de las causas legalmente tasadas en el citado artículo 217.1 de la LGT 58/2003, en los términos antes indicados que expresamente autoriza el apartado 3 de dicho artículo 217 de la repetida LGT 59/2003, de incontrovertida aplicación al caso por la remisión legal expresa a dicho ordenamiento tributario general efectuada por el artículo 14 del TRLHL 2/2004 de reiterada mención, en relación con el artículo 110 de la Ley 7/1985, de 2 de abril (RCL 1985, 799, 1372) , Reguladora de Bases de Régimen Local, en materia de procedimientos especiales de revisión de los actos dictados en materia de gestión tributaria."

Por último, hay que tener en cuenta el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 de la Constitución, que actúa como límite a la posibilidad de modificar unos actos o liquidaciones, como en el presente caso, que han adquirido firmeza. Tanto la previsión del artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional como la Jurisprudencia consideran de forma clara que no cabe revisar, con motivo de una declaración de inconstitucionalidad de una norma, los actos administrativos firmes dictados a su amparo, básicamente, por exigencia del principio de seguridad jurídica.

También, el TS en su Sentencia de 6 de Marzo de 2020 ha declarado que no cabe la revisión de las liquidaciones firmes por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC 126/2019, de 31 de Octubre: "(...) *las declaraciones de inconstitucionalidad del art. 107.4 TRLHL efectuadas en las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, y 126/2019, de 31 de octubre, no permiten revisar en favor del obligado tributario actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que hayan quedado firmes por haber sido consentidos al tiempo de la publicación de tales sentencias. En todo caso la revisión de estas liquidaciones firmes queda excluida por la propia limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contiene la STC126/2019, de 31 de octubre.*"

Finalmente, debe traerse a colación la STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de fecha 28 de Mayo de 2020, Sentencia: 592/2020, Recurso: 2503/2019, Ponente: Francisco José Navarro Sanchís, sobre liquidaciones firmes y consentidas por el contribuyente giradas en concepto del IIVTNU y la identificación de la causa de posible concurrencia y efectos temporales de la nulidad, planteándose idénticas cuestiones a las ya resueltas





en los RCA 1068/2019, 1665/2019 y 2596/2019, la cual contiene los siguientes pronunciamientos: "(...) 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.*

(...)

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. (...)

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 inexpresiva de capacidad económica.

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

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

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

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





tributo por ausencia de hecho imponible cuando se publica la sentencia núm. 59/2017 del Tribunal Constitucional.

11.3. Si, como se ha dicho, los preceptos reguladores de la nulidad radical deben ser de interpretación estricta y si, también en los términos vistos, el motivo en cuestión exige que la omisión procedimental sea clara, manifiesta y ostensible, forzoso será concluir que no concurre en el caso analizado el motivo tenido en cuenta en la sentencia de instancia.

El ayuntamiento -al liquidar a XXX, 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.

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 XXX, SA, lacónicamente, lo siguiente:

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

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

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

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

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

El caso 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, caso que sucede en este caso, pues la liquidación carece de norma legal de cobertura (al estar expulsados ex tunc del ordenamiento jurídico los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 LHL), vulnera la LHL (vigente tras esta expulsión) y no cabe duda de que vulnera la Constitución pues así lo ha declarado el TC".

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

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

En cualquier caso, y en relación con este concreto supuesto de nulidad, la Sala entiende necesario efectuar determinadas declaraciones en la medida en que la eventual concurrencia de ese motivo de nulidad radical ha sido objeto de estudio





doctrinal y no está, en la práctica, exenta de polémica, por lo que no podemos -ni debemos- eludir un pronunciamiento al respecto.

a) **No existe ningún precepto expreso, contenido en una norma con rango de ley, que tipifique o establezca que la nulidad -por inconstitucionalidad- de un precepto legal (como lo sería, en el caso, el artículo 107 de la Ley de Haciendas Locales, a tenor del cual se dictó un acto administrativo -en el supuesto analizado, la liquidación del tributo) determine la nulidad de éste cuando el mismo ha ganado firmeza en vía administrativa.**

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

c) **No consideramos que sea una norma de esa clase -suficiente a los efectos de la nulidad del acto- la contenida en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, a cuyo tenor:**

"Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia".

No lo entendemos así, en primer lugar, porque la declaración de nulidad que dicho artículo contempla se refiere a los "preceptos" impugnados (o a aquellos otros - preceptos, disposiciones o actos con fuerza de ley-) a los que se extienda la declaración de inconstitucionalidad.

De desprenderse de dicha norma legal que la nulidad se extiende a los actos administrativos dictados al amparo del precepto inconstitucional así debería haberse expresado en aquella norma, so pena -ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.

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

Recordemos que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017 declaró la inconstitucionalidad parcial, condicionada o limitada de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, de manera que tales preceptos -como señalamos expresamente en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 -"son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que





el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 de la Constitución".

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

Desde luego esa nulidad condicionada o supeditada al análisis del procedimiento no parece que tenga encaje en el supuesto de nulidad radical que prevé el artículo 217.1.g) de la Ley General Tributaria que exige, como los otros supuestos de nulidad, que la radical contravención del ordenamiento jurídico resulte clara, patente e indubitada, lo que resulta incompatible con una exigencia -la de analizar el procedimiento que dio lugar al acto y extremos que se desprende del mismo- como la que requeriría la aplicación al caso de la declaración de inconstitucionalidad parcial de continua cita.

SEGUNDO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

(...)

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 adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y (iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical.

2. (...)

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 al descansar la sentencia recurrida en un presupuesto -la concurrencia, en el caso, del motivo de nulidad previsto en el artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria- que ha de reputarse erróneo.**

2. Ello nos obliga a declarar que el acto administrativo impugnado en la instancia es conforme a Derecho, pues rechazó que la liquidación tributaria firme cuya nulidad se pretendía incurriera en los supuestos legales establecidos al efecto.”

QUINTO: En lo tocante a la revocación de las liquidaciones, procede declarar su improcedencia con cita de la SJ CAB 13 número 115/2019 de 17 de Junio y con invocación del artículo 219 de la LGT, según el cual el procedimiento de revocación solo puede iniciarse de oficio sin que se pueda iniciar por parte de los administrados, por lo que la petición de revocación instada por la actora no es ajustada a Derecho.

El artículo 219 de la LGT sobre la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, establece que: “1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.





2. *La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.*

3. *El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.*

En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

4. *El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.*

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.

5. *Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.”*

Así las cosas, debe señalarse que cuando el acto de que se trate infringe manifiestamente la Ley, así como en aquellos casos en los que circunstancias sobrevenidas que afecten a una determinada situación jurídica particular ponen de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se ha producido indefensión a los interesados, en estos supuestos, tal y como precisa el artículo 219.3 de la Ley 58/2003, el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio. Ahora bien, si el interesado insta la iniciación del procedimiento de revocación del acto y la Administración procede a inadmitir o denegar dicha solicitud, dicho acto inadmisorio o denegatorio puede quedar sujeto a la fiscalización de la jurisdicción contencioso-administrativa que, en su caso, puede obligar a la Administración a iniciar el procedimiento de revocación. En todo caso la revocación sólo resulta posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años (entre otras, la STSJ de Catalunya, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, de fecha 4 de Octubre de 2018, Sentencia: 812/2018, Recurso: 4/2018, Ponente: Juan Antonio Toscano Ortega).

Efectivamente, tampoco puede tener favorable acogida el presente motivo de impugnación en la medida que de conformidad con lo indicado en los artículos 216.c) y 219 de la LGT -que contemplan como una facultad de la Administración la revocación en aquellos casos en los que estima que se ha infringido manifiestamente la Ley o cuando en la tramitación del procedimiento se haya causado indefensión al obligado tributario- ello no ha sucedido en este caso, dado que la parte actora podría haber impugnado en tiempo y forma las liquidaciones del IIVTNU y haber aportado todos aquellos elementos probatorios que hubiera considerado oportunos para acreditar la inexistencia de incremento de valor; siempre y cuando la revocación no suponga una dispensa o exención





no permitida, ni sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

SEXTO: De conformidad con los términos expuestos en la presente Resolución judicial y en aplicación de la praxis jurisprudencial *ut supra* referenciada, procede sin más preámbulos, apreciar la corrección jurídica de la actuación administrativa impugnada de desestimación, en este caso, por silencio administrativo, de la solicitud formulada por la actora de revisión de actos nulos de pleno derecho y subsidiaria de revocación de las liquidaciones del IIVTNU de Autos, al constatarse que en este caso se ha seguido el procedimiento legalmente establecido, no se ha producido indefensión real ni material a la entidad recurrente y la liquidación cuya nulidad se pretende se trata de un acto firme y consentido al no haberse impugnado en tiempo y forma, y sin que concurra, por ende, ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 217 de la LGT ni proceda la revocación de las liquidaciones de Autos en los términos pretendidos por la entidad recurrente, de acuerdo con las consideraciones contenidas en esta Resolución judicial.

Por lo que procede desestimar los motivos de impugnación aquí examinados, con la consiguiente desestimación del presente recurso.

SÉPTIMO: A tenor de los artículos 68.2 y 139.1 de la vigente Ley reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por Ley 37/2011, de 10 de Octubre, de medidas de agilización procesal, las costas procesales se impondrán en primera o en única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia o en la resolución del recurso o del incidente, salvo que el órgano judicial razonándolo debidamente aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición.

Se recoge así el principio del vencimiento mitigado, que deberá conducir aquí a la no imposición de costas habida cuenta que la singularidad de la cuestión debatida impide estimar que se halle ausente en el caso actual *iusta causa litigandi* en el presente supuesto en los términos de la controversia de Autos.

Vistos los preceptos legales citados, y demás normativa de especial y general aplicación al caso

FALLO

DESESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO interpuesto por BANCO SANTANDER, S.A. contra la desestimación por silencio administrativo de las pretensiones deducidas por la actora mediante escrito





presentado en fecha 9 de Marzo de 2020, mediante el cual solicitó la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones del IIVTNU al amparo del artículo 217.1 a), c), e), f) y g) LGT y, subsidiariamente, la revocación de las referidas liquidaciones al amparo de los artículos 219.1 LGT y 10.1 del Real Decreto 520/2005, **declarando la actuación administrativa impugnada ajustada a Derecho**. Sin que proceda la imposición de costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes, indicándoles **que es firme**, y que contra la misma no cabe recurso.

Librese testimonio de esta Sentencia para su constancia en Autos, llevando el original al Libro de las de su clase.

Así por esta mi Sentencia, definitivamente juzgando en primera instancia, lo pronuncio, mando y firmo.

La Magistrada-Jueza en sustitución

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de sejudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente.

En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.





Doc. electrònic garantit amb signatura-e. Adreça web per verificar: https://ejcat.jus.tcia.gencat.cat/AP/consultaCSV.html	Codi Segur de Verificació [Redacted]
Data i hora 23/02/2023 15:04	Signat per Soteras Garrell, Eila;

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

