

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 24 de Madrid

C/ Gran Vía, 19 , Planta 6 - 28013

45029710

NIG: 28.079.00.3-2021/0044633

Procedimiento Ordinario 421/2021

Demandante/s: [REDACTED]

PROCURADOR D. [REDACTED]

Demandado/s: AYUNTAMIENTO DE MAJADAHONDA
LETRADO DE CORPORACIÓN MUNICIPAL

SENTENCIA

En Madrid, a 15 de febrero de 2022.

Vistos por la SS^a Ilma. D^a [REDACTED], Magistrado - Juez Sustituto del Juzgado Contencioso Administrativo nº 24 de Madrid los presentes autos de PROCEDIMIENTO ORDINARIO nº 421 /2021, seguidos ante este Juzgado, entre partes de una como recurrente el Procurador de los Tribunales Don [REDACTED] en representación de la [REDACTED], y de otra AYUNTAMIENTO DE MAJADAHONDA asistido del Letrado Consistorial designado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 29 de septiembre de 2021 , tuvo entrada en este Juzgado procedente del Juzgado Decano de esta capital recurso contencioso-administrativo interpuesto por la parte anteriormente referenciada, contra el AYUNTAMIENTO DE MAJADAHONDA, la que fue admitida a trámite en Decreto 1 de octubre de 2021 , reclamándose el expediente administrativo y emplazándose a la Administración demandada.

SEGUNDO.- Con fecha 13 de octubre de 2021 se recibió en este Juzgado el correspondiente expediente administrativo, dictándose resolución de la misma fecha por la que se acuerda entregar dicho expediente a la parte actora para que formalizase la demanda en el término de veinte días.

TERCERO.- Con fecha 22 de noviembre de 2021, se presentó por el recurrente escrito formalizando la demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes para la defensa de sus intereses, y que damos por reproducidos, solicitó que se dictase sentencia por la que, estimando el presente recurso, declare nulo y no conforme a derecho la resolución dictada.

CUARTO.- Que mediante resolución de fecha 20 de octubre de 2021 se tuvo por formalizada la demanda acordándose que pasasen las actuaciones a la administración demandada , para que contestase a la misma en el plazo de veinte días, lo que hizo por escrito presentado el 29 de diciembre de 2021, en el que tras alegar los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, y que se dan por reproducidos, terminó suplicando que se dictase una sentencia desestimatoria de la demanda y confirmando la resolución recurrida.

QUINTO.- Con fecha 5 de enero de 2020 se dicta decreto fijando la cuantía del procedimiento en 1.210.197,34 euros, acordando el recibimiento del pleito a prueba mediante Auto de la misma fecha, admitiendo la documental presentada.

SEXTO.- Que habiéndose solicitado la parte recurrente trámite de conclusiones se concedió a las partes el término de diez días para que formularan las mismas, con el resultado que consta en las actuaciones, quedando los Autos pendientes del fallo del recurso con fecha 10 de febrero de 2020.

SEPTIMO.- Que en la tramitación de este procedimiento se han cumplido todas las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso la inadmisión de la solicitud de nulidad y devolución de ingresos indebidos, formulada con fecha 5 de febrero de 2021, frente a la liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) nº de referencia 2015-080-PV-01-AL-567, con relación a la finca sita en la calle [REDACTED], con referencia catastral [REDACTED].

La pretensión de la actora es que se declare no ajustada a derecho la misma sobre la base, en síntesis, de los siguientes motivos de impugnación:

1º.- Nulidad al infringir la liquidación practicada la propia finalidad del impuesto, al entender que el IIVTNU solo se devenga en los supuestos en que haya existido incremento real del valor del terreno, no existiendo en el presente supuesto, ya que al transmitirse el dominio de los bienes sujetos se sufre una pérdida patrimonial real.

No existe causa para la inadmisión del escrito de petición de devolución de ingresos indebidos y nulidad de pleno derecho.

SEGUNDO.- La Administración demandada, opone a la demanda, que la inadmisión debe de ser confirmada, no siendo procedente la devolución de ingresos indebidos al no encontramos en los supuestos nulidad exigidos, la liquidación es firme, dejándose trascurrir los plazos de recurso legalmente establecidos contra la misma.

TERCERO. – Para resolver la presente cuestión debemos acudir, por todas, la reciente STS, Contencioso sección 2 del 20 de enero de 2022 (ROJ: STS 166/2022 - ECLI: ES: TS: 2022:166), con remisión a su vez a la sentencia 436/2020, de 18 de mayo, recaída en el rec. Cas. 2596/2019 Que dice:

TERCERO.- En el fundamento de derecho segundo de dicha sentencia señalábamos, apoyándonos en la doctrina jurisprudencial sobre la revisión de liquidaciones tributarias firmes, que:

"1. El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados, en relación con los actos tributarios, en el apartado 1 del artículo 217 de la Ley General Tributaria),



expulsar del ordenamiento jurídico aquellas decisiones que, no obstante su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del ordenamiento jurídico (sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 122/2016).

2. Tal procedimiento sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de aquellos motivos tasados "con talante restrictivo" (sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, dictada en el recurso de casación núm. 6165/2011)".

*Por otra parte, en su fundamento de derecho cuarto, se formulan consideraciones generales sobre **la devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes instando la revisión de actos nulos de pleno derecho; si bien se declara que 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, con los siguientes razonamientos:***

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en otras ocasiones (...), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme".

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

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

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

"Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá

solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

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

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

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

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

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

(...)

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

No son necesarios especiales esfuerzos hermenéuticos para convenir que solo procederá la devolución cuando el acto (firme) de aplicación del tributo en virtud del cual se haya

efectuado el ingreso indebido (i) sea nulo de pleno derecho o (ii) se revoque en los términos del artículo 219 de la Ley General Tributaria, en ambos casos -obvio es decirlo- siempre que se cumplan estrictamente las exigencias previstas en esos dos preceptos.

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

Además, en dicha sentencia razonábamos, en su fundamento de derecho quinto, acerca de que la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo de 2017, no convierte en nulas las liquidaciones firmes del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en base a las letras a), f) y g) del artículo 217.1.e) de la Ley General Tributaria, en estos términos:

"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 [REDACTED], lacónicamente, lo siguiente:

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

expresado en aquella norma, so pena -ante la falta de tal especificación- de efectuar una interpretación extensiva o amplia del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria contraria a nuestra jurisprudencia.

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

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

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

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

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

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

Esta circunstancia contrasta con la que aquí concurre en la que -insistimos- no existe un pronunciamiento de esa naturaleza, sino otro parcial o condicionado, pues los preceptos legales concernidos no son en todo caso inconstitucionales, sino exclusivamente cuando su



concreta aplicación determine que sea gravada una situación inexpressiva de capacidad económica, extremo que debe probar el contribuyente".

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

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

"a) En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

b) La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales "en la medida en que (pueden) someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios.

(i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza;

(ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido;

(iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y

(iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).

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

Este juzgador dicto sentencia en la materia, en sentido contrario a lo resuelto por la doctrina referida, extremo que motiva el cambio de criterio y la lógica consecuencia de desestimar la demanda interpuesta